



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
“ACATLÁN”**

**FACTURA ELECTRÓNICA COMO MÉTODO DE
REGULAR EL SISTEMA TRIBUTARIO EN MÉXICO**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
LUIS ALFREDO SÁNCHEZ HERRERA**

ASESOR: LIC. EMIR SÁNCHEZ ZURITA

JUNIO 2006



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

Mi más profundo agradecimiento a:

Las personas que más amo y admiro en esta vida. Norma, gracias por estar a mi lado durante tanto tiempo, y que suerte el poder compartir este gran momento juntos, agradezco tu comprensión, apoyo, paciencia y amor, por ese contagioso optimismo que muchas mañanas cambia mis días. Nunca olvides que te amo y que siempre estarás en mi mente y corazón junto con esos dos pequeños tesoros que Dios nos regaló: Luisa Fernanda y Emiliano quienes han venido a dar un giro a nuestras vidas y me han dado más ánimos y fuerzas para seguir luchando cada día.

Papá, mamá; gracias por su comprensión, apoyo incondicional y por el esfuerzo día a día para lograr que a nosotros sus hijos nunca nos haga falta nada, gracias por su amistad, su cariño y todos los consejos que siempre me han brindado. Gracias por ser los mejores padres, los quiero mucho.

A mis hermanos, gracias por el apoyo que me han brindado, ya que siempre han estado a mi lado en cualquier momento, gracias por sus consejos y sobre todo por ser mis mejores amigos.

A todos mis amigos y compañeros que me ayudaron y condujeron en mi formación agradezco su apoyo y alegría que siempre me brindaron los estimo y aprecio mucho.

Al Lic. Emir Sánchez Z., agradezco su amistad, le doy gracias por creer en mí y apoyarme en el momento más importante que es la culminación de mi carrera, le admiro y respeto y le doy gracias por su respaldo a una gran persona en toda la extensión.

INDICE GENERAL

Introducción.....	5
-------------------	---

CAPITULO I. LA CIBERNÉTICA, INFORMATICA Y LAS COMPUTADORAS COMO INNOVACIÓN TECNOLÓGICA Y AVANCE EN MÉXICO.

1.1.Origen histórico de Cibernética.....	8
1.2.Concepto.....	9
1.3.Origen histórico de Informática.....	10
1.4.Concepto.....	11
1.5.Origen histórico de las computadoras.....	12
1.6.Evolución de las computadoras.....	15

CAPITULO II. DERECHO FISCAL

2.1.Concepto de Derecho Fiscal.....	18
2.2.Divisiones de Derecho Fiscal.....	19
2.3.Marco Constitucional.....	20
2.4.Obligación Fiscal.....	21
2.5.Elementos de la Obligación Fiscal.....	23
2.5.1 Sujeto Activo.....	24
2.5.2 Sujeto Pasivo.....	24
2.5.3 Objeto.....	25
2.5.4 Vinculo Jurídico.....	25
2.6.Concepto de Contribuciones.....	25
2.7.Obligaciones Generales del Contribuyente.....	27

CAPITULO III. FISCALIZACIÓN Y MEDIDAS DE CONTROL FISCAL

3.1.Fiscalización.....	30
3.1.1.Objetivos de la Administración Tributaria.....	32
3.1.2.Función de la Fiscalización.....	32
3.1.3.Características de la Fiscalización.....	35
3.2.Medidas de Control Fiscal.....	36
3.2.1.Medidas de Control Fiscal Preventivas.....	37
3.2.2.Medidas de Control Fiscal Represivas.....	39
3.3.Documentos Fiscales Sujetos a Revisión.....	51

CAPITULO IV. COMPROBANTE FISCAL

4.1.Artículo 29 y 29- A del Código Fiscal de la Federación.....	53
4.2.Comprobantes Fiscales.....	60
4.2.1.Comprobantes Fiscales en la Ley del Impuesto al Valor Agregado..	60
4.2.2.Comprobantes Fiscales en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	63
4.2.3.Comprobantes Fiscales en la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.....	68

CAPITULO V. FACTURA TRADICIONAL

5.1.Concepto de Factura.....	66
5.2.Requisitos de la Factura.....	68
5.3.Admisibilidad de la Factura Tradicional.....	70

CAPITULO VI. FACTURA ELECTRÓNICA

6.1.Concepto de Factura Electrónica.....	75
6.2.Requisitos de la Factura Electrónica.....	76
6.3.Admisibilidad del Documento.....	79

CONCLUSIONES.....	92
--------------------------	-----------

BIBLIOGRAFÍA.....	96
--------------------------	-----------

INTRODUCCIÓN

La sociedad de la información en que nos ha tocado vivir se caracteriza, entre otras cosas, por la forma vertiginosa en que evoluciona y progresa. De la sociedad industrial a la post-industrial o de servicios, de ahí a la sociedad de la información y ahora la sociedad del conocimiento son algunas de las fases por las que hemos atravesado, o estamos pasando, en relativamente poco tiempo. En este contexto el comercio electrónico ha cobrado vital importancia, no solamente en el ámbito de la organización de la actividad empresarial, sino también en las relaciones entre empresa y consumidor sin olvidar, por supuesto, el impacto de las nuevas tecnologías en la actividad de las administraciones públicas.

Sin duda, también tiene trascendencia el impacto de las nuevas tecnologías en los deberes formales, respecto de la concreta configuración de determinados impuestos, especialmente el impuesto al valor agregado. En este sentido es importante contemplar a la factura electrónica como requisito para el ejercicio de los derechos de repercusión y deducción.

Hoy, más de dos millones de personas en México, de acuerdo con cifras de analistas de tecnología, ingresan a Internet para llevar a cabo actividades muy diversas: comunicarse, buscar información o hacer transacciones, la evolución económica y comercial del país, así como el proceso globalizador al que está integrado, hace imprescindible “romper el viejo paradigma de papelito habla” y migrar hacia esquemas modernos como las transacciones financieras y comerciales electrónicas.

La evolución económica y comercial del país, así como el proceso globalizador al que está integrado, hace imprescindible “romper el viejo paradigma de papelito habla” y migrar hacia esquemas modernos como las transacciones financieras y comerciales electrónicas.

Para el ordenamiento legal, el uso de tecnologías de la información se convierte en uno de los mayores retos que tiene que enfrentar y superar, si es que quiere cumplir con sus objetivos de establecer las reglas de convivencia social.

Esto sin duda requiere de la modificación del código de comercio, así como la actualización de otros ordenamientos como el Código Fiscal de la Federación (CFF), donde el propósito primordial es establecer un capítulo especial para medios electrónicos, en el cual se detalle la forma en la que se podrá emitir una factura electrónica con el debido sustento y reconocimiento fiscal. Esto por mencionar algunos de los cambios en nuestras diversas legislaciones.

Sin embargo, esto será complejo, debido al volumen importante de casos en donde los contribuyentes cometen elusión y evasión fiscal, para poder evitar lo

anterior será necesario imponer más requisitos de los comunes para el reconocimiento fiscal de la factura electrónica.

El derecho tiene la obligación de regular los medios y las formas de creación informáticos, sea el medio o la forma como se produzcan, su utilización para diversos fines esta gestando la posibilidad de cambiar drásticamente las formas de creación y manejo de la información.

Se ha demostrado que el uso de tecnologías ha transformado las formas de organización en que se desarrolla el ser humano, las ha especializado, simplificado y convertido en formas mas efectivas y confiables.

Las bases de datos son una herramienta poderosa y de mucha utilidad para el manejo de grandes cantidades de información. Tal herramienta se abre camino y sea convertido en la forma más popular y efectiva de control y administración sobre el tiempo de información que uno quiere manejar, almacenando desde diversas maneras, formas y tipos organizados entre las mismas como pueden ser información personal, económica psicológica, intelectual, general, restringida o confidencial, encerrándolas en dos grandes grupos, información pública e información privada.

La libertad de ideas al igual que de la expresión son las que vigilan en forma perpetua el ejercicio de nuestra democracia. Una muestra en nuestro país seria la factura electrónica, que pretende ser una forma de encriptación de datos para su guarda. Esto provoca que la protección de datos puede ser vulnerable la especialización y aumento de los conocimientos ocasionan que como en las políticas de libertad y privacidad, la protección de datos también pueda ser susceptible de ser violada y trasmutada para saber el contenido de la información que supuestamente estaba protegida.

En síntesis debemos procurar el conocer los alcances, tanto presentes como futuros, del uso de la informática en el desarrollo de nuestra vida. El reto del Derecho es, pues, flexibilizar sus instituciones e incorporar aquellas normas para el documento electrónico dentro o fuera del Internet, para que todos los actos jurídicos que se susciten dentro del mundo virtual, tengan idénticas consecuencias que en el mundo físico, y que además, cualquier relación jurídica que se desplace entre ambos espacios tenga los mismos efectos legales.

Sin embargo la pregunta que intento responder en las siguientes páginas es: ¿Debemos seguir conservando la factura con soporte de papel o bien podemos considerar que la misma se puede presentar bajo otra forma, con otro soporte mejor adaptado a los métodos modernos?

En el capítulo primero, haré un recorrido a través de la historia para conocer la evolución de las computadoras, desde los inicios hasta la actualidad, otorgando conceptos básicos de información para que logremos involucrarnos con palabras elementales que ocuparemos a través del desarrollo de este trabajo.

En el capítulo segundo, me refiero a los elementos y conceptos básicos para abordar el tema, en materia de Derecho Fiscal, haciendo énfasis en las obligaciones del contribuyente.

En el capítulo tercero, se habla de las formas de fiscalización y medidas de control fiscal en nuestro país.

En el capítulo cuarto, desarrollaré el tema de comprobantes fiscales de acuerdo a lo establecido en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la federación, así como estudiar a los mismos de forma general en diferentes impuestos.

En el capítulo quinto se define a la Factura Tradicional y se mencionan los requisitos de la misma, aún o incluso analizando la admisibilidad de la factura con soporte de papel.

En el capítulo sexto, para medular del presente trabajo, se propone el concepto y los requisitos de la Factura Electrónica, además de estudiar la admisibilidad del documento electrónico, centrándonos en la problemática en sentido amplio (o documento electrónico) por ser el de mayor incidencia en la vida diaria y por tener una mayor cercanía con el documento en el sentido tradicional o soporte papel.

Con base en lo anterior, propongo incluir en el Código Fiscal de la federación el concepto y los requisitos necesarios para su validez, así como reconocerlo como medio probatorio, ya que su utilización es mas cotidiana y cada vez más necesarios para la realización de cualquier actividad. De igual modo presentar al documento electrónico como una posible solución para evitar la evasión y elusión fiscal por parte de los contribuyentes ante la Autoridad Administrativa, logrando efectividad y eficacia de la misma.

CAPÍTULO I.

LA CIBERNÉTICA, INFORMÁTICA Y LAS COMPUTADORAS COMO INNOVACIÓN TECNOLÓGICA Y AVANCE EN MÉXICO

1.1 Origen histórico de Cibernética.

En 1948, un matemático originario de Estados Unidos, Norbert Wiener, escribió un libro que intituló *Cibernética*, empleando este término para designar a la nueva ciencia de la comunicación y control entre el hombre y la máquina. Su aparición obedeció principalmente a tres factores:

- a) Factor Social: ya que eran tiempos duros, se requería aumento en la producción y en el capital, se necesitaba una nueva ciencia; y es así, como Stafford Beer en *Cibernética y Administración*¹ señaló que el clima intelectual debe ser tal que favorezca el surgimiento de una nueva disciplina.
- b) Factor Técnico-científico: al ser estas dos diversas esferas de actividad, se empezaron a reunir, y lograron avances tales que hicieron menester una ciencia que facilitara su interrelación y desenvolvimiento.
- c) Factor Histórico: surge de la necesidad del nacimiento de una ciencia de unión, surge entonces la cibernética como una unidad multidisciplinaria. Para Wiener esto es lo que constituye el propósito de la cibernética: abarcar de manera total y multidisciplinaria a todas las ciencias.

Cuando Alejandro Graham Bell inventó el teléfono tuvo muchos contratiempos para convencer a la gente de su utilidad. Bell les hizo ver que dicho aparato iba a otorgar grandes monopolios que aportarían enormes beneficios económicos, independientemente de los de orden social. Al final, logró convencer a los empresarios, y surgieron las grandes corporaciones telefónicas que conocemos en la actualidad².

Lo mismo ocurrió con las computadoras; la gente no creía en ellas. Pero cuando los empresarios vieron su utilidad comercial a principios de la década de los sesenta se les dio el impulso necesario para su producción a gran escala.

¹ Citado por Téllez Valdés, J. "*Derecho informático*", Ed. McGraw-Hill. Segunda edición. 1996. México. P.3. Beer, S. "*Cibernética y Administración*". México. 1999. P.21.

² Cfr. Téllez Valdés, J. "*Derecho informático*", Ed. McGraw-Hill. Segunda edición. 1996. México. P.15.

Sin lugar a dudas los grandes precursores de las computadoras nunca imaginaron que las repercusiones de dicho instrumento fueran a alcanzar niveles tales como los obtenidos hasta ahora.

Es impresionante la progresión de dicho fenómeno, a tal grado que hoy en día se habla de una verdadera revolución informática como liberadora de las enormes cargas intelectuales en los individuos, así como anteriormente se presentó una revolución industrial en la que la liberación se presentó en los trabajos y rutinas de orden físico.

La informatización de la sociedad está en ascenso, y por el momento nadie conoce los niveles que pueda llegar a alcanzar.

1.2 Concepto.

De acuerdo a la etimología de la palabra, el vocablo “cibernética” proviene del griego *Kybernetes*, cuyo significado es piloto, y *kybernes*, concepto referido al arte de gobernar. Esta palabra alude a la función del cerebro con respecto a las máquinas³.

La cibernética es la ciencia de la comunicación y el control⁴. Los aspectos de esta ciencia están relacionados con cualquier campo de estudio. Sus aspectos formales estudian una teoría general de control, extractada de los campos de aplicación y adecuada para todos ellos.

El más ambicioso proyecto que persigue la ciencia cibernética es la consecución de máquinas que liberen al hombre de penosas y repetitivas ocupaciones y, en el último término, la creación de mecanismos artificiales inteligentes.

El término cibernética designa una amplia teoría que abarca la automatización y el control de procesos complejos que, en general, sobrevienen en animales y máquinas. Su desarrollo y aplicaciones son tan recientes con respecto a otras disciplinas científicas que permiten considerarla como surgida en la segunda mitad del siglo XX. Sin la también llamada teoría de sistemas serían imposibles el pilotaje de aviones y el funcionamiento continuo de refinerías, siderurgias y otras grandes instalaciones industriales con reducidas plantillas laborales y elevados índices de productividad⁵.

³ **Corominas**, J. “*Diccionario Crítico Etimológico de la Lengua Castellana*”. Ed. Gredos. Primera edición. 2002. Madrid, España. Voz: Cibernética.

⁴ Citado por **Télez Valdés**, J. “*Derecho informático*”, Ed. McGraw-Hill. Segunda edición. 1996. México. P.4. **Beer**, S. **Op. Cit.** P.27.

⁵ “*Enciclopedia Hispánica*”, Macropedia, Tomo 4. Ed. Encyclopaedia Britannica Publishers, Inc. Primera edición. 1995. Estados Unidos de América. P. 92. Voz: Cibernética.

1.3 Origen histórico de Informática.

Surge de la inquietud racional del hombre, el cual, ante la cada vez más creciente necesidad de la información para una adecuada toma de decisiones, es impulsado a formular nuevos postulados y a desarrollar nuevas técnicas que satisfagan dichos propósitos.

A lo largo de la historia, el mundo ha sufrido diversas revoluciones tecnológicas relacionadas con la información, que han repercutido en tal forma que han transformado y reorganizado la economía y la sociedad.

En la actualidad, como lo sostienen algunos autores, estamos sufriendo una revolución tecnológica. La informática, junto con sus micros, minis y microcomputadoras, los bancos de datos, las unidades de tratamiento y almacenamiento, la telemática, etcétera, están transformando de manera indudable nuestro mundo.

La informática, como uno de los fenómenos más significativos de los últimos tiempos deja sentir su incontable flujo en prácticamente todas las áreas del conocimiento humano, dentro de las cuales el Derecho no puede ser la excepción, dando lugar, en términos instrumentales a la llamada informática jurídica.

En sentido general, la informática jurídica es el conjunto de aplicaciones de la informática en el Derecho. Nacida propiamente en 1959 en los Estados Unidos de América, la informática jurídica ha sufrido cambios afines a la evolución general de la misma informática. Las primeras investigaciones en materia de recuperación de documentos jurídicos en forma automatizada se remota a los años cincuenta, en que se comienza a utilizar las computadoras no sólo con fines matemáticos sino también lingüísticos⁶.

Informática jurídica podemos considerarla como un conjunto de aplicaciones de la informática en el ámbito jurídico, de tal forma que en términos conceptuales entendemos por informática jurídica a la técnica interdisciplinaria que tiene por propósito la aplicación de la informática para la recuperación de información jurídica, así como la elaboración y aprovechamiento de los instrumentos de análisis y tratamiento de dicha información, necesarios para una toma de decisión con repercusiones jurídicas⁷.

⁶ Cfr. Téllez Valdés, J. *"Derecho Informático"*. Ed. UNAM. Primera edición. 1996. México. P. 14.

⁷ *Ibidem*. P. 14.

Esta nueva disciplina ha dado lugar a numerosas denominaciones entre las que tenemos⁸.

- Jurimetrics. (En español Jurimetría) creada por un juez norteamericano Lee Loevinger en el año de 1949⁹.
- Giuscibernetica (En español Juscibernética) del profesor italiano Mario G. Losano, quien sostiene que la cibernética aplicada al derecho produce una depuración no sólo en términos cuantitativos, sino también cualitativos¹⁰.
- Computers and Law. (Denominación empleada en los países anglosajones).
- Informatique Jurique. (Francia).
- Elektronische datenverarbeitung und recht o más recientemente rechtsinformatique.
- Rechicibernetik (Terminología empleada en Europa Oriental).
- Jurismática, o quizás con mayor exactitud: informática jurídica (denominaciones empleadas en México).

1.4 Concepto.

La palabra informática es un neologismo derivado de los vocablos información y automatización, sugerido por Phillippe Dreyfus en el año de 1962. La informática es un conjunto de técnicas destinadas al tratamiento lógico y automático de la información para una mejor toma de decisiones.

⁸ **Idem.** P. 14.

⁹ **Citado por Téllez Valdés, J.** “Derecho Informático”. Ed. UNAM. Primera edición. 1996. México. P. 14. **Loevinger, L.** “*The Next Step Forward*”. Ed. Law Review. Vol. XXXIII. 1949. Minnessota. Pp. 455-493.

¹⁰ **Citado por Téllez Valdés, J. Op. Cit.** P. 14. **Losano, M.G.** “*Giuscibernetica*”. Ed. Edizioni di Comunita. 1998. Italia. P. 307.

Mora y Molino¹¹ la definen como el estudio que delimita las relaciones entre los medios, los datos y la información necesaria en la toma de decisiones desde el punto de vista de un sistema integrado.

Mario G. Losano caracteriza a la informática como producto de la cibernética, en tanto un proceso científico relacionado con el tratamiento automatizado de la información en un plano interdisciplinario.

1.5 Origen Histórico de las Computadoras.

Desde tiempos muy remotos el hombre, al verse en la necesidad de cuantificar sus pertenencias, ha tenido que procesar datos. En un principio este procedimiento fue muy rudimentario: utilizaba sus manos y almacenaba toda la información posible en su memoria. Esto impedía un flujo fácil de la información, porque al no existir representaciones fijas de los elementos que se tenían en un proceso determinado, las conclusiones a las que llegaba resultaban ser meras elucubraciones o especulaciones. El hombre para contar estaba limitado al número de sus dedos; esto fue superado cuando empezó a utilizar otros medios como cuentas, granos y objetos similares¹².

Posteriormente, inventó sistemas numéricos que le permitieron realizar sus operaciones con mayor confiabilidad y rapidez, e ideó algunas herramientas que le ayudaron en su afán de cuantificar. Entre las primeras creaciones del hombre dirigidas a facilitar las operaciones de cálculo tenemos:

a) El ábaco.

Fue el primer dispositivo mecánico para realizar cálculos, este invento aparece en varias culturas sin embargo, se ha atribuido el crédito de su realización al pueblo babilónico.

La palabra ábaco encuentra su raíz etimológica en la voz fenicia *abak* que significa "tabla lista cubierta de arena". Estas tabletas de arcilla tienen una antigüedad de cuatro mil años y con ellas se llevaban registros de bancos y empresas de préstamos que funcionaban en aquella época¹³.

¹¹ Citado por **Téllez Valdés**, J. "*Derecho informático*", Ed. McGraw-Hill. Segunda edición. 1996. México. P.5. **Mora**, J.L. y **Molino**, Enzo. "Introducción a la informática". 1994. México. P. 12.

¹² Cfr. **Téllez Valdés**, J. Op. Cit. P. 5.

¹³ **Corominas**, J. "*Diccionario Crítico Etimológico de la Lengua Castellana*". Ed. Gredos. Primera edición. 2002. Madrid, España. Voz: Ábaco.

El ábaco que actualmente conocemos apareció a fines del Imperio Romano y con él se pueden realizar con impresionante rapidez operaciones de suma y resta así como de multiplicación y división. El ábaco ha resistido la prueba del tiempo, y la velocidad con la que realiza las operaciones resulta aun hoy en día extraordinaria, teniendo en cuenta que se trata de un proceso manual¹⁴.

b) Tablas de logaritmos (1614)

Jhon Napier creó un nuevo método que redujera de manera notable la dificultad para realizar operaciones de multiplicación y división. Fue así que surgieron las tablas de logaritmos, a través de las cuales es posible realizar multiplicaciones en forma sencilla y rápida; las multiplicaciones se traducen en sumas y las divisiones en restas. Sin embargo, había que crear las tablas y sus antilogaritmos e imprimirlas. Esto representaba un enorme trabajo, que fue realizado por un compañero de Napier, H. Briggs. No obstante la magnitud del esfuerzo que realizaron, las tablas tuvieron errores que fueron detectados tiempos después¹⁵.

c) Regla de cálculo (1630)

Surgió otro nuevo invento, menos exacto pero mucho más fácil de utilizar: la regla de cálculo. Esta funciona con base en la medición de longitudes entre dos reglitas que guardan relación, utilizando la escala logarítmica. Esta herramienta ha sido sumamente utilizada, inclusive en la actualidad. No es sino hasta estos últimos años que ha sido desplazada por las calculadoras electrónicas de bolsillo¹⁶.

d) La máquina de Pascal (1642).

Consistía en un sistema de ruedas engranadas, en cada una de las cuales estaban marcados los dígitos del cero al nueve. Cada vez que una regla completaba una vuelta, la siguiente a la izquierda caminaba un elemento y así sucesivamente, dando como resultado la suma de varias cantidades. A esta sumadora se le considera como la primera máquina para calcular construída por el hombre¹⁷.

e) La tarjeta perforada (1804)

Joseph Marie Jacquard, en Francia, construyó una máquina para tejer complicados diseños de telas. Esta máquina funcionaba con tarjetas perforadas

¹⁴ Cfr. **Télez Valdés, J.** *“Derecho informático”*, Ed. McGraw-Hill. Segunda edición. 1996. México. P.6.

¹⁵ **Ibidem.** P. 6.

¹⁶ **Idem.** P. 7.

¹⁷ **Idem.** P.7.

que contenían información del campo que debían seguir los hilos de la tela para lograr un diseño determinado. La idea de Jacquard tuvo grandes repercusiones: introdujo la automatización y con ella se convirtió en el padre de las tarjetas perforadas¹⁸.

f) La máquina de Babbage (1834).

Charles Babbage apoyado por su gobierno para realizar una máquina que fuera capaz de efectuar cálculos complejos y de esta forma eliminar los errores en que frecuentemente se incurría. Esta máquina trabajaba con base en el “método de las diferencias”, y fue creada para corregir los errores de las tablas de logaritmos. No obstante la utilidad que representaría este proyecto, el trabajo no pudo concluirse ya que el gobierno británico, después de haber gastado aproximadamente 17000 libras, suspendió la subvención.

Tiempo después, Babbage ideó una máquina analítica que sería capaz de ejecutar procesos más complicados como la multiplicación y la división, almacenando resultados intermedios en un dispositivo interno: contaba con las tablas de logaritmos, efectuaba decisiones simples y finalmente entregaba un resultado impreso de manera automática.

El invento de Babbage fue superior a la capacidad técnica de su época y por lo tanto no pudo realizarse. Sin embargo, la máquina de Babbage fue determinante en el desarrollo de las computadoras actuales, pues cien años después de que él la concibió, sus bases sirvieron de pauta para la realización de la primera computadora electrónica¹⁹.

g) El código de Herman Hollerith (1880).

El año de 1880 fue el principio de la época moderna de la tarjeta perforada. En ese año, Herman Hollerith, especialista en estadística, trabajaba en la Oficina de Censos de los Estados Unidos como agente especial para acelerar el procedimiento de los datos en los censos.

El censo de 1880 requirió siete años y medio para terminarse. Se usaron métodos manuales de tabulación para el recuento de una población de cincuenta millones de habitantes y fueron completamente adecuados.

Evidentemente el censo de 1890 no podía realizarse con los mismos medios si se quería que los resultados fueran realmente útiles. El doctor Hollerith se propuso mecanizar la operación de los censos. Para 1887 había completado un sistema que empleaba el principio de la tarjeta perforada. Aunque la primera máquina utilizaba tiras de papel con agujeros perforados de acuerdo con una clave, las tiras de papel resultaron poco prácticas, así que se desarrolló una tarjeta

¹⁸ **Idem.** P.7.

¹⁹ **Idem.** P.8.

de tamaño normal y el sistema finalmente utilizó tarjetas de tres por cinco pulgadas, con las esquinas cortadas, una prensa de alfileres, contadores electromagnéticos y una caja distribuidora. Con el sistema de Hollerith se necesitaron únicamente dos años y medio para reunir los datos del censo de 1890, a pesar de que la población se había incrementado en un 25% respecto de la de 1880²⁰.

1.6 Evolución de las computadoras.

a) La MARK (1937-1944)

La primera máquina que llevó a la realidad el sueño de Babbage fue la Mark I o ASCC (Automatic Sequence Controlled Calculator), realizada en la Universidad de Harvard con el apoyo de IBM, por Howard Aike, a finales de la década de los treinta y principios de los cuarenta. Fue la primera computadora electromecánica automática. Era capaz de realizar largas secuencias de operaciones codificadas previamente, registrándolas en una cinta de papel perforada y calculando los resultados con la ayuda de las unidades de almacenamiento (memoria). No obstante, esta máquina era relativamente lenta, ya que su velocidad de operación dependía de la rapidez de sus numerosos componentes, siendo utilizada durante quince años para realizar cálculos astronómicos²¹.

b) La ENAC (1943-1945)

La máquina norteamericana conocida como ENAC (Electronic Numerical Integrator Calculator) no tenía partes mecánicas, utilizaba bulbos. Era capaz de realizar cinco mil operaciones por segundo y fue utilizada principalmente para resolver problemas de balística y aeronáutica. Su mayor mérito fue el de tener gran cantidad de componentes y trabajar de manera simultánea con ellos; sin embargo, era demasiado grande y se calentaba con mucha rapidez²².

c) La EDVAC (1945-1952)

La máquina EDVAC (Electronical Discrete Variable Automatic Computer), capaz de realizar operaciones aritméticas con números binarios y almacenar instrucciones internamente²³.

²⁰ Idem. P.8.

²¹ Idem. P.9.

²² Cfr. Idem.

²³ Idem. P. 9

d) La UNIVAC y la Primera Generación de Computadoras (1951-1959).

La máquina UNIVAC I (Universal Automatic Computer), que fue la primera computadora de uso comercial, que apareció en 1951. Entre sus características principales encontramos el uso de cinta magnética para la entrada y salida de datos, la capacidad de aceptar y procesar datos alfabéticos y numéricos, así como el uso de un programa especial capaz de traducir programas en un lenguaje particular a lenguaje de máquina.

Estas máquinas constituyen la llamada primera generación de computadoras, que utilizaron bulbos de alto vacío como componentes básicos de sus circuitos internos. Como consecuencia eran demasiado voluminosas, consumían mucha energía y producían calor; no fueron tan confiables como se había esperado, eran rápidas pero no lo suficiente y tenían capacidad de almacenamiento interno pero limitado²⁴.

e) La Honeywell 400 y la Segunda Generación de Computadoras (1959-1964).

El siguiente avance tecnológico en la industria de las computadoras fue la situación de los bulbos por transistores que redujeron las deficiencias y mejoraron las ventajas ya existentes, introduciendo las memorias de ferrita que permitieron reducir el tamaño, y fue así que surgió la segunda generación de computadoras. Las computadoras transistorizadas eran más potentes y confiables, menos costosas y más fáciles de operar que sus predecesoras a base de tubos al vacío²⁵.

f) La SYSTEM 360 de IBM y la Tercera Generación de Computadoras (1964-1971)

La tercera generación se caracterizó por computadoras construidas con base en circuitos integrados. De éstas, algunos historiadores consideran la línea de computadoras System 360 de IBM, que se lanzó al mercado en 1964, como la innovación más importante de la historia de las computadoras. La System 360 fue concebida como una familia de computadoras con compatibilidad escalable; cuando una compañía excedía la capacidad de un modelo podía pasar al siguiente sin preocuparse por traducir sus datos. La System 360 y otras líneas de computadoras construidas con base en circuitos integrados hicieron que todas las computadoras anteriores se tomaran obsoletas, pero las ventajas eran tan amplias que la mayoría de los usuarios deducían los costos de la conversión como el precio del progreso²⁶.

²⁴ **Idem.** P. 10.

²⁵ Cfr. Long, L. *"Introducción a las Computadoras y el Procesamiento de información"*. Ed. Prentice Hall. Cuarta Edición. 1995. México. P. 39.

²⁶ **Idem.** P.39.

g) Circuitos integrados y la cuarta generación de computadoras (1971)

A pesar que la mayoría de los vendedores clasificaría sus computadoras como de la cuarta generación, la mayor parte de la gente considera 1971 como año en que se inició esta generación. En ese año se introdujo la integración a gran escala de la circuitería. Empero, la base de la tecnología aún es el circuito integrado. En realidad, la industria de las computadoras ha experimentado una sucesión sorprendente de avances en la miniaturización de la circuitería, las comunicaciones de datos y el diseño de hardware y software de computación²⁷.

Sin lugar a dudas los grandes precursores de las computadoras nunca imaginaron que las repercusiones de dicho instrumento fueran a alcanzar niveles tales como los obtenidos hasta ahora.

Es impresionante la progresión de dicho fenómeno, a tal grado que hoy en día se habla de una verdadera revolución informática como liberadora de las enormes cargas intelectuales en los individuos, así como anteriormente se presentó una revolución industrial en la que la liberación se presentó en los trabajos y rutinas de orden físico. La informatización de la sociedad está en ascenso, y por el momento nadie conoce los niveles que pueda llegar a alcanzar.

²⁷ **Idem.** P. 39.

CAPÍTULO II.

DERECHO FISCAL

2.1 Concepto de Derecho Fiscal.

Doricela Mabarak define al Derecho Fiscal como rama del Derecho Financiero que tiene por objeto regular las relaciones jurídicas que se dan entre el Estado, en su carácter de autoridad fiscal y los gobernadores, ya sea que éstos asuman el papel de contribuyentes, responsables solidarios o terceros, y cuyo objetivo fundamental es el de la recaudación de los tributos²⁸.

El Derecho Fiscal, tiene fines económicos, que consisten en obtener una recaudación para aplicar el producto de la misma a la satisfacción del gasto que implica la prestación de los servicios y las obras públicas que realizan los órganos gubernamentales²⁹.

Por su parte Rafael de Pina y de Pina Vara lo definen como el conjunto de las disposiciones legales referentes a los gravámenes o impuestos establecidos por el Estado, Entidades Federativas o Municipios, con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para la atención de los servicios públicos³⁰.

Por su lado Gerardo Gil Valdivia, sostiene que el Derecho Fiscal es un conjunto de normas jurídicas que sistematizan y regulan los ingresos fiscales, como actividad del Estado, a las relaciones entre éste y los particulares y a su repercusión sobre éstos últimos³¹.

Pero, o sin embargo, por su parte Narciso Sánchez Gómez en su libro "Derecho fiscal Mexicano" del año de 1999, establece el concepto de Derecho Fiscal, definiéndolo de la siguiente manera: "conjunto de normas jurídicas de derecho público que estudian y regulan los ingresos que percibe el Estado para cubrir el gasto público. También se encarga de precisar las normas e instituciones que prevén los ingresos por vías de derecho público como privado del Estado, en el primer supuesto encontramos a los impuestos, los derechos, las contribuciones especiales, los aprovechamientos, los empréstitos, la emisión de bonos de deuda pública, la emisión de billetes de banco; en el segundo, aparecen los productos que son aquellos ingresos que se obtienen por el desarrollo de actividades

²⁸ **Mabarak Cerecedo**, D. "*Derecho Financiero Público*" Ed. Mc. Graw- Hill. Primera edición. 1995. México. P. 49.

²⁹ **Mabarak Cerecedo**, D. **Op. Cit.** P. 50.

³⁰ **De Pina**, Rafael y Rafael **De Pina Vara**, "*Diccionario de Derecho*", Ed. Porrúa. Primera edición. 2000. México. P. 235. Voz: Derecho Fiscal.

³¹ **Gil Valdivia**, G. "*Derecho Fiscal. Diccionario Jurídico Mexicano*". Ed. Porrúa. Primera edición. 1995. México. P. 168. Voz: Derecho Fiscal.

mercantiles o empresariales a través de sus organismos descentralizados, empresas públicas o de participación estatal, así como por la explotación, enajenación o aprovechamiento de los bienes del dominio privado del mismo Estado, las herencias, donaciones, las permutas, etc., que adquiere dicha entidad pública”.

2.2 Divisiones del Derecho Fiscal.

Por la amplitud y complejidad, el derecho fiscal se divide en varias e importantes ramas que son las siguientes³²:

- Derecho Fiscal sustancial o derecho tributario: Es el conjunto de normas jurídicas que regulan la percepción de los tributos. Ésta es sin duda la parte esencial del derecho fiscal, por que en ella se encuentran contenidas las normas legales que tienen por objeto establecer las formas y procedimientos mediante los cuales se determina, liquida y paga la deuda tributaria, que sin duda es la más importante de todas las obligaciones que en este ámbito del derecho tienen los gobernadores.
- Derecho Fiscal formal o procedimental: Ésta es un área integrada por las norma jurídicas que tienen por objeto establecer la forma, términos, modalidades y demás características bajo las cuales se regulan las relaciones jurídicas que se dan entre el fisco y los contribuyentes, encaminados a establecer controles, obligaciones de presentar avisos, informes, manifestaciones o declaraciones, expedir comprobantes o hacer registros contables, todos ellos desde luego con el propósito de hacer eficaz la recaudación de los tributos.
- Derecho Fiscal sancionador: Aquí se estudia al conjunto de normas jurídicas que tiene por objeto regular las atribuciones del fisco en lo correspondiente a la tipificación de las infracciones fiscales y la forma de imponer sanciones a todas las personas que en alguna forma hayan violado las disposiciones fiscales.
- Derecho penal fiscal: Es el conjunto de normas jurídicas que establecen cuáles conductas humanas deben ser consideradas como delitos, y cuales son las penalidades aplicables a los individuos que adoptan una conducta de esta naturaleza.
- Derecho procesal fiscal. Esta área del derecho fiscal se define como el conjunto de normas jurídicas que regulan el procedimiento contencioso administrativo, así como la organización y funcionamiento de los tribunales administrativos encargados de desahogar dicho procedimiento. Mediante el ejercicio de los medios de defensa legal de que goza el gobernado, cuando éste considere

³² Mabarak Cerecedo, D. Op. Cit. P. 49

que es afectado injustamente en sus intereses jurídicos con algún acto de la autoridad fiscal, puede intentar las acciones y ejercer los procedimientos establecidos en el derecho procesal fiscal.

- **Derecho Aduanero:** Por su especialidad y características propias, éste derecho se ha considerado como rama del derecho fiscal que tiene por objeto estudiar el conjunto de normas jurídicas que se encargan de regular el pago de las contribuciones al comercio exterior, así como la importación y exportación de todo tipo de mercaderías y el procedimiento regulatorio de dichas operaciones.

2.3 Marco Constitucional.

La base fundamental, la columna vertebral de un sistema tributario determinado, se ubica en la Constitución Política de cada país. En el caso de México los preceptos constitucionales por mencionar algunos, son los siguientes:

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos nos establece los elementos fundamentales de la relación jurídica tributaria que surge entre el fisco y los contribuyentes.

Artículo 31. "Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Las leyes en las que decretan contribuciones, emanan del Poder Legislativo. En el Sistema Constitucional Mexicano el fundamento se encuentra en la fracción VII en inclusive en la fracción XXIX-A del artículo 73 de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece:

Artículo 73. "El Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

XXIX-A. Para establecer contribuciones:

1° Sobre el comercio exterior.

2° Sobre aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27.

3° Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

4° Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y

5° Especiales sobre:

- a) Energía eléctrica.
- b) Producción y consumo de tabacos labrados.
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
- d) Cerillos y fósforos.
- e) Aguamiel y productos de su fermentación.
- f) Explotación Forestal, y
- g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaciones locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica”.

De los preceptos citados se desprende que para que el Presupuesto de Egresos de la Federación tenga existencia legal, se necesita que sea votado por el Congreso de la Unión como lo dispone el artículo 74 de la Constitución, en su fracción IV:

Artículo 74”Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:
IV . Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior”.

2.4 Obligación Fiscal.

La obligación tributaria es una manifestación de la potestad soberana del Estado, al fincarle a las personas físicas y morales que coincidan con el hecho generador de una contribución, el deber de aportar una parte de su riqueza, ingresos o ganancias para cubrir el gasto público, en una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivas.

Dicha obligación entraña un vínculo jurídico entre dos sujetos que son plenamente identificados en todas las normas tributarias, en observancia de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, esto es; se trata de un acreedor o sujeto activo de ese deber, que tiene la facultad de establecer, determinar y exigir el pago de la prestación respectiva, ello en ejercicio de la autoridad que le confiere un precepto jurídico, y que está representado por la entidad política en quien radica la soberanía del Estado; y de un deudor o sujeto pasivo del tributo³³.

³³ Cfr. Sánchez Gómez, N. “*Derecho Fiscal Mexicano*” . México: Ed. Porrúa. Primera edición. 1999. México.P. 335

Según Doricela Mabarak lo define bajo dos conceptos: el de la obligación fiscal, que es el genero, como vinculo jurídico que se establece entre fisco y el gobernado, mediante el cual éste debe de dar, hacer, no hacer o tolerar algo, a favor de aquél, en forma y términos previstos por la ley fiscal. Por otra la obligación tributaria propiamente dicha, que es la especie, como vinculo de derecho en virtud del cual el sujeto pasivo denominado contribuyente, debe entregar al fisco una suma de dinero u otros bienes con bienes con valor económico, en la forma y términos previstos por la ley tributaria aplicables al caso específico de que se trate.

El Código Fiscal de la Federación omite los conceptos de obligación fiscal y de obligación tributaria. Sin embargo, el Modelo de Código tributario para América Latina, elaborado en 1996 bajo el patrocinio de la Organización de Estados Americanos y del Banco Interamericano de Desarrollo, si describe a la obligación tributaria expresando en su artículo 18 que : La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vinculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales³⁴.

La obligación fiscal, en su nacimiento, es indeterminada. Es decir, cuando se cumple con algún sugeto legal queda origen al a realización del objeto contemplado por la ley, solamente hasta después que el sujeto pasivo determina la base gravable y aplica la tasa que le corresponda.

La obligación originaria de llevar a cabo esta determinación la asigna la ley al contribuyente, en el tercer párrafo del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, que ordena:

“Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.(...)”

Esto significa que las obligaciones a cargo de los contribuyentes, deberán ser determinadas por ellos mismos, tomando en cuenta los datos de sus registros contables y la documentación con la que se da soporte.

Si los contribuyentes incumplen su obligación de determinar las contribuciones a su cargo, entonces la autoridad fiscal realiza este trabajo en substitución del obligado directo, ejerciendo las facultades de comprobación que el mismo Código Fiscal de la Federación le otorga.

La obligación fiscal nace cuando “Se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales”. Estas prevén una hipótesis según la cual, en el momento que una persona física o moral lleva a cabo el acto o actividad contemplada, se causa la contribución. Y así, nace la relación jurídico-tributaria

³⁴ **Mabarak Cerecedo, D. Op. Cit. P. 130.**

que dá origen a una serie de obligaciones para el contribuyente, entre las cuales, se encuentra, la de determinar las contribuciones a su cargo y pagarlas.

Es importante hacer notar que no sólo se causan las contribuciones cuando se cumplen las situaciones jurídicas previstas por las leyes fiscales; sino también cuando se puedan dar circunstancias de hecho no previstas por éstas, pero que cumplan con el objeto establecido en la ley. Para ser sujeto de un impuesto se necesita ser "Persona", ya sea física o moral. Esta sería la situación "Jurídica", prevista en la ley fiscal. Sin embargo, puede suceder que varios individuos se agrupen para realizar actos gravados por las leyes fiscales, pero que no constituyan una sociedad, sino que solamente sean una unidad económica sin personalidad jurídica. Esta sería una situación "De hecho", de las que el Código fiscal de la Federación contempla como atribuible de la causación de impuestos. Es decir, que aunque el grupo de individuos formen una unidad a la que no se le pueda asignar el nombre ni de persona física (por ser varios), ni de persona moral (por no estar constituida como tal); sin embargo, la responsabilidad de cumplir las obligaciones que la ley señala a quienes realizan el hecho generador del impuesto, recae en cualquiera de los individuos que forman la unidad económica de hecho.

En materia fiscal, se considera a la obligación como el "vínculo de contenido económico entre una persona física o moral y el Estado, que constriñe a ésta a realizar el pago de una contribución, así como a llevar a cabo acciones o abstenciones consignadas en las leyes fiscales"³⁵.

La obligación fiscal es, por tanto, una derivación de la relación tributaria señalada. Dicha relación tributaria comprende, básicamente, dos sujetos: el deudor y el acreedor, también conocidos como sujetos pasivo y activo, respectivamente³⁶.

2.5 Elementos de la Obligación Fiscal.

Como en toda obligación jurídica los elementos de la obligación fiscal son: los sujetos, el objeto y el vínculo jurídico. La ausencia de alguno de ellos en la relación jurídica, la obligación no existe, puesto que todos son vitales para la existencia de la obligación³⁷.

³⁵ Instituto de investigaciones Jurídicas. "Diccionario Jurídico Mexicano". Ed. Porrúa. Primera edición. 2005. México. P. 2247. Voz: Obligación.

³⁶ Villegas, H. "Cursos de Finanzas, derecho financiero y tribuário". Ed. Depalma. Quinta edición. S.a. Buenos Aires, Argentina. P.246.

³⁷ Cfr, Sánchez Gómez, N. Op.Cit. P.365.

2.5.1 Sujeto Activo.

Éste sujeto de la obligación fiscal recae por lo general, en el fisco, siendo el órgano del Estado con facultades legales para recibir, y en su caso exigir el cumplimiento de la obligación fiscal.

Existen tres sujetos activos conforme al marco constitucional mexicano, que son la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios³⁸.

El sujeto activo, es la entidad pública, que al estar reservada de la autoridad suficiente conforme a una norma jurídica, puede establecer, determinar, requerir y administrar la obligación tributaria, y que por tal motivo se le conoce como “acreedor de esa prestación”, y en congruencia con este marco jurídico, se reconoce exclusivamente a la Federación, Estados y Municipios, con tal carácter, disponiendo del poder coactivo necesario para hacer valer su imperio, a favor de la satisfacción del interés social en comento³⁹.

2.5.2 Sujeto Pasivo.

Este nombre recibe la persona física o moral que, de conformidad con las disposiciones fiscales, está obligada a realizar una prestación determinada a favor del fisco. Ésa calidad recae generalmente en los gobernados.

También conocido como deudor o sujeto pasivo, es la persona física o moral, mexicana o extranjera cuya situación jurídica, coincide con el hecho generador del gravamen, ya sea por percibir utilidades, sueldos, honorarios, premios, una herencia o cualquier otro ingreso proveniente del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, y con esa circunstancia indiscutiblemente queda configurada la esencia de la obligación⁴⁰.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que al realizar el acto o hecho engendrador de la contribución, en armonía con lo estipulado en un precepto legal, debe aportar una cantidad en dinero o en especie a la Federación, Entidad Federativa o Municipio que corresponda para costear las erogaciones públicas, y debe hacerlo de una manera proporcional y equitativa que se especifique en la ley⁴¹.

Este sujeto lo determina el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación, ya que nos establece quienes son las personas que estarán sujetas al impuesto.

³⁸ **Idem.** P. 335.

³⁹ **Idem.** P.366.

⁴⁰ **Idem.** P.335.

⁴¹ **Idem.** P.366.

Artículo 1° Las personas Físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales....

2.5.3 El objeto.

Se llama genéricamente objeto de la obligación, la prestación que de manera legal puede exigir el acreedor al deudor. Esta prestación puede consistir en dar, hacer o no hacer, pero en el Derecho Fiscal se identifica otro tipo de prestación que es la de tolerar o permitir. En efecto, en esta relación jurídica el fisco se encuentra constitucionalmente facultado para realizar actos de comprobación de todas las obligaciones relacionadas con la fiscalización que se practica, tanto a los sujetos pasivos, como a los responsables solidarios o a los terceros vinculados en alguna forma con aquellos, para verificar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones fiscales.

2.5.4 El Vínculo Jurídico.

Es el nexo que une al sujeto activo, quien tiene derecho de exigir en su favor la realización de la prestación, con el sujeto pasivo, que tiene el deber de realizarla, se denomina vínculo jurídico. En materia fiscal, el vínculo será siempre de carácter personal, es decir, el que se crea entre la autoridad fiscal y el particular.

En Derecho Fiscal, especialmente en materia del Impuesto al Valor Agregado, se considera al vínculo jurídico como una obligación de contenido económico, entre una persona física o moral y el Estado, que constriñe a ésta a realizar el pago de una contribución, así como llevar a cabo acciones o abstenciones consignadas en las leyes fiscales⁴².

Ésta relación, es el vínculo legal, en virtud del cual los ciudadanos resultan obligados a contribuir con una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o utilidades al sostenimiento del Estado⁴³.

2.6 Concepto de Contribuciones.

Aportaciones económicas que los miembros del Estado están obligados a satisfacer, o ingresos que el Estado recibe y, en su caso, exige en su carácter de

⁴² Instituto de Investigaciones Jurídicas. *"Diccionario Jurídico Mexicano"*. Ed. Porrúa. Primera edición. 1990. México. P. 2247. Voz: Vínculo Jurídico.

⁴³ Cfr. Arrijo Vizcaíno, A. *"Derecho Fiscal"*. Ed. Thermis. Primera edición. 2001. México. P. 18.

persona moral de derecho público, con apoyo y de acuerdo con la legislación fiscal y, los destina a satisfacer los gastos públicos.

Emilio Margain Manautou⁴⁴, expresa en los siguientes términos: El tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

El Código Fiscal de la Federación no propone una definición de lo que debe entenderse por “Contribuciones”, de forma general. Sin embargo, el artículo 2° de este ordenamiento define en cuatro fracciones las diferentes especies del concepto; pero no dice qué son las contribuciones. Esto nos obliga a ir a la doctrina para establecer el concepto genérico.

Sergio Francisco de la Garza, en su obra *Derecho Financiero Mexicano*⁴⁵, cita a varios tratadistas que ofrecen sus propias definiciones, de las cuales podemos hacer una síntesis y decir que:

Contribución.- Es una prestación pecuniaria que el Estado exige a los particulares, en virtud de su poder de imperio.

Esta definición se puede aplicar a todos los tipos de contribuciones que se establece el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, que son los siguientes:

a) Impuestos: Son las cantidades establecidas en la ley, que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho previstas por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

Los impuestos son las contribuciones por excelencia. Si como definimos genéricamente, las contribuciones son las prestaciones pecuniarias que el Estado exige a los particulares, en virtud de su poder de imperio, los impuestos cumplen todos los elementos de la definición y, además, otros no mencionados como que el producto de su recaudación no puede aplicarse a un fin específico; que en la hipótesis de su causación están todos los elementos esenciales que los caracterizan, como son el objeto, sujetos, base, tasa o tarifa y exenciones.

b) Las Aportaciones de Seguridad Social: A esta especie de contribuciones se les llama en la doctrina “Exacciones Parafiscales” porque tienen un carácter paralelo a las contribuciones propiamente

⁴⁴ **Margain Manautou, E.** *“La Constitución y algunos aspectos del Derecho tributario Mexicano”*. Ed. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. 1997. San Luis Potosí, México. P. 109.

⁴⁵ **De la Garza, S.F.** *“Derecho Financiero Mexicano”*. Ed. Porrúa. Primera edición. 1998. México. P. 45.

dichas. El acreedor de dichas prestaciones no es el Estado mismo, sino un organismo descentralizado. Sin embargo, para su cobro forzado se puede aplicar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, la ley le da el carácter de contribución.

c) Las Contribuciones de Mejoras: Estas contribuciones tienen la característica de “especiales”; porque su fijación responde a la prestación de una obra pública que el Estado proporciona sólo a un sector de particulares a quienes beneficia de manera particular dicha obra. Por esta razón, el costo de la misma lo distribuye el Estado entre los beneficiarios. Sin embargo, es preciso no confundir la naturaleza jurídica de la contribución de mejoras con los Derechos, porque en las primeras, la distribución de la carga fiscal es pareja y obligatoria para todos los beneficiarios por la obra, mientras que en el caso de los Derechos, se trata de una contraprestación por un servicio particularizado que sólo el Estado puede proporcionar y que sólo tienen que pagar aquellos particulares que reciban dicho servicio.

d) Los Derechos: Los define la fracción IV del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, como una especie de contribución. Sin embargo, queda claro en la misma definición que no se trata de un gravamen que tiene como hecho generador de su causación una hipótesis generalizada. Por el contrario, los derechos sólo deben pagarlos las personas que usen o aprovechen bienes del dominio público de la nación; reciban servicios que presta el Estado en funciones de Derecho Público, o bien alguno de sus organismos descentralizados; pero por servicios que son exclusivos del Estado⁴⁶.

2.7 Obligaciones Generales del Contribuyente.

En este tema daremos un estudio de las principales obligaciones del contribuyente o sujeto pasivo, de forma general, estableciendo dos clases, las principales y las secundarias.

Antes de todas las disposiciones de leyes secundarias, estaría la obligación fundamental de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece para todos los mexicanos:

“Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal, o del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes”.

⁴⁶ Navarro Bañuelos, R. *“El Código Fiscal de la Federación y la fiscalización Coordinada”*. Ed. Intedec. Primera edición. 1995. México. P. 27.

Iniciaremos con el primer artículo del Código Fiscal de la Federación el cual nos determina quienes están obligados a contribuir a los gastos públicos, el cual a su letra establece:

Artículo 1. Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La federación queda obligada a pagar las contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

De las principales, básicamente es una sola y consiste en pagar en tiempo y forma el tributo que se ha configurado conforme a la hipótesis normativa, como un deber fundamental para con los altos fines del Estado, que consisten en costear los gastos públicos.

Las obligaciones secundarias las podemos subdividir, pueden ser: de hacer, de no hacer y de tolerar.

De hacer, fundamentalmente representan el punto inicial del cumplimiento del deber contributivo por parte de la persona física y moral que aparece como sujeto pasivo o directo de un impuesto, derecho o contribución especial, tales como registrarse o empadronarse ante la oficina fiscal respectiva dentro del plazo, modalidades y consideraciones estatuidas en un precepto jurídico, para quedar plenamente encuadrado como tal; dar aviso a la oficina que corresponda sobre el cambio de giro, traslado, clausura, traspaso de un negocio o establecimiento; presentar las declaraciones, manifestaciones o avisos conducentes para el control fiscal a que haya lugar por la Hacienda Pública, llevar los libros de contabilidad previstos en la ley; expedir facturas, notas de venta, comprobantes de pago y todos los documentos relacionados con sus operaciones, ingresos y egresos; retener y trasladar el monto del gravamen a tercera persona cuando así proceda y hacer el entero ante el fisco en forma correcta y oportuna, entre otras.

Obligaciones de no hacer, prácticamente ello se refiere a no contrariar preceptos jurídicos en la materia, ya sea por dolo, mala fe o por ignorancia para ocasionarle daños patrimoniales al Estado en el rubro de ingresos públicos; por ejemplo, no cruzar la línea fronteriza o divisora internacional, sino por los puntos o

lugares autorizados legalmente, no alterar los registros contables, notas de venta u omitir ese tipo de documentos o constancias; no abstenerse de registrarse, de presentar manifestaciones, declaraciones, avisos, cambio de giro, traslado o traspaso de un negocio, establecimiento, acto, contrato u operación generadora de la obligación contributiva; no tener aparatos de destilación de bebidas alcohólicas sin haber dado aviso a las autoridades fiscales; no transportar productos gravados por alguna ley sin que estén acompañados de la documentación que demuestre el pago de la contribución; no alterar o destruir los sellos, marbetes, envolturas y demás medios de control fiscal o abstenerse para adquirirlos y adherirlos en los envases o empaques respectivos; no incitar a otros sujetos pasivos o a la colectividad a una negativa para el cumplimiento del deber contributivo, desorientarlos o inducirlos a incurrir en el engaño, la mentira o la abstención de pago para evitar un tributo, entre otros casos.

Obligaciones de tolerar, se encuentran relacionadas con las actividades de fiscalización que realizan las autoridades hacendarias, para comprobar si se ha cumplido o no con el deber fiscal, y para cerciorarse si hay o no evasión fiscal, como ejemplo, debo destacar la práctica de visitas de inspección en libros, locales, negociaciones, fábricas, documentos, bodegas propiedad del causante o de terceros. Lo que significa que el contribuyente debe colaborar con el fisco para que se atiendan y desarrollen correctamente dichas verificaciones, no poniendo obstáculos u oponerse a la orden respectiva, porque en caso contrario se puede hacer uso de la fuerza pública para que la autoridad competente pueda cumplir fielmente su cometido en lo concerniente a medios de control fiscal⁴⁷.

⁴⁷ **Flores Zavala**, Ernesto. *“Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”*. Ed. Porrúa. Primera edición. 1997. México. Pp. 58, 59.

CAPÍTULO III.

FISCALIZACIÓN Y MEDIDAS DE CONTROL FISCAL

Consisten en un conjunto de actos realizados por la Administración Pública Tributaria con el fin de llevar a cabo un control en cuanto a la realización de hechos generadores de obligaciones fiscales, así como en el ejercicio de procedimientos de fiscalización de las actividades de los contribuyentes, a efecto de determinar también la realización de hechos generadores y, principalmente, evitar el incumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo.

3.1 Fiscalización.

Hoy en día la fiscalización representa una de las funciones de mayor peso en el ámbito de la colaboración administrativa, tal como se advierte en los esfuerzos y recursos que coordinadamente canalizan el Gobierno Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los Gobiernos Estatales, por conducto de sus Órganos Hacendarios.

En tales condiciones, se le puede considerar como la columna vertebral de las funciones de colaboración entre ambos niveles de gobierno, cuyos objetivos atienden a mejorar la equidad y justicia de nuestro sistema tributario, mediante una presencia general y efectiva en el universo de contribuyentes que propicie una modificación positiva en su conducta fiscal⁴⁸.

Por lo que se refiere a la fiscalización –dice Roberto Álvarez A.- que “es una función de la administración tributaria que tiene la característica de ser eminentemente activa, mediante la cual la autoridad da respuesta al incumplimiento de los contribuyentes, y cuyos objetivos son:

- a) En forma inmediata, persigue la creación de sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento; y
- b) En forma mediata, busca alentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales del contribuyente⁴⁹.

⁴⁸ **Álvarez Arana**, J.F. “Consideraciones para un Sistema de Control y Seguimiento de Fiscalización”. Revista Indetec. No. 91. Noviembre-Diciembre. 1995. México. P. 46

⁴⁹ **Álvarez A**, R. Director de auditoría Fiscal. “La Función de Fiscalización”. S.H.C.P. Marzo. 1994. México. P. 14.

Por su parte Rogelio Martínez Vera escribe que “la fiscalización o inspección de tributos se podría conceptual de la siguiente manera: Es la acción llevada a cabo por los agentes del Fisco o sus auxiliares por medio de la cual se verifica si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal, han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes”⁵⁰.

Los medios necesarios para ejercer diversas acciones que abarquen todas y cada una de las fases en que se presenta el incumplimiento tributario son:

- a) En primer término, buscar que todos los contribuyentes estén bajo control, es decir, que todos los obligados a registrarse como tales, lo hagan, ampliando así el universo de contribuyentes.
- b) Segundo, contar con un adecuado control de los contribuyentes que han presentado a tiempo y en forma sus declaraciones y aquellos otros que no lo han hecho, identificándolos y posteriormente emitiendo requerimientos y liquidaciones provisionales de impuestos.
- c) Buscar que las declaraciones que se presenten contengan información fidedigna y veraz.
- d) Recuperar los adeudos de los contribuyentes que habiendo declarado correctamente no han cubierto el impuesto en forma correcta⁵¹.

Por su parte Pedro Pablo Camargo en su libro “*El control fiscal en los Estados Americanos y México*”, nos establece que por diferentes situaciones a lo largo de la historia de nuestro país y a todas sus necesidades fue necesario hacer nacer un sistema de fiscalización, por el que debemos entender que es la inspección que ejercen los organismos controladores del Estado sobre los actos ejecutados por manejadores de fondos; de rendición periódica de cuentas e informes; de oportuna glosa de aquéllas y, por último, de intervención previa en materia de egresos, para evitar que éstos se hagan con violación de las disposiciones contenidas en el presupuesto o en las leyes especiales⁵².

En el II Congreso Latinoamericano de Entidades Fiscalizadoras, celebrado en Santiago de Chile, del 3 al 11 de abril de 1965, los participantes concluyeron que “La autonomía funcional y económica de las Entidades de Control debe ser reconocida por la Constitución Política de cada Estado, como requisito indispensable para que la fiscalización que ejercen se desarrolle en el plano de objetividad, armonía e independencia necesarias para el adecuado cumplimiento

⁵⁰ **Martínez Vera, R.** “*La Fiscalización de Impuestos Federales*”, Ed. Porrúa. Primera edición. 1998. Monterrey, México. P. 5.

⁵¹ **Alvarez A. R. Op. Cit.** P. 5.

⁵² **Camargo, P.P.** “*El Control Fiscal en los Estados Americanos y México*”. Ed. IJ. Primera edición. 2000. México. P. 59.

de sus labores”. Asimismo, se subrayó que: “Las Entidades de Control deben hallarse investidas de todas las potestades necesarias para el eficiente desarrollo de su actividad fiscalizadora”⁵³.

3.1.1 Objetivos de la Administración Tributaria.

Es sabido que la fiscalización constituye una de las funciones de la Administración Tributaria, esta última que en nuestro medio se define como el órgano del Estado a cuyo cargo se encuentra la aplicación de las disposiciones fiscales y en consecuencia, recaudar las contribuciones. Los principales objetivos de la Administración Tributaria son los siguientes:

- Obtener las contribuciones que correspondan al Estado de acuerdo a lo que prevean las disposiciones fiscales.
- Maximizar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

Sin embargo, difícilmente se llega a cumplir, incluso contra la voluntad de la administración; ocurriendo así que los contribuyentes busquen por diferentes vías evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Para evitar lo anterior las autoridades se ven obligadas a realizar una serie de funciones tendientes a dar fin a tales actitudes, lo que representa llevar a cabo entre otras: el control de obligaciones, la cobranza, la imposición de sanciones y la fiscalización.

3.1.2 Función de Fiscalización.

En lo que corresponde a la fiscalización, es comprobar que los contribuyentes han dado cumplimiento a sus obligaciones fiscales. Lo que implica a su vez los siguientes objetivos:

- Combatir la evasión y elusión fiscal.
- Incrementar la recaudación.
- Fortalecer las finanzas públicas.
- Mejorar la equidad de nuestro sistema tributario.
- Maximizar el cumplimiento voluntario.

⁵³ **Ibidem.** P.61.

Por lo que se refiere a la fiscalización comenta Roberto Álvarez A. que “es una función de la administración tributaria que tiene la característica de ser eminentemente activa, que es fundamentalmente mediante la cual la autoridad da respuestas al incumplimiento de los contribuyentes, y cuyos objetivos son:

- En forma inmediata, persigue la creación de sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento; y
- En forma mediata, busca alentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales del contribuyente”⁵⁴.

Rogelio Martínez Vera por su parte, escribe que “La Fiscalización o inspección de tributos se podría conceptuar de la siguiente manera: es la acción que llevada a cabo por los agentes del Fisco o sus auxiliares por medio de la cual se verifica si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal, han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes”⁵⁵.

Uno de los medios de fiscalización, quizá imprescindible y mínimo, es la revisión de las declaraciones presentadas por los contribuyentes. La revisión busca comprobar la fidelidad de la información contenida en las declaraciones. Hay los siguientes tipos de revisión:

- La revisión de corrección aritmética, que se aplica a todas las declaraciones mediante procesos electrónicos.
- La revisión “legal” que comprueba el cumplimiento formal de requisitos en las declaraciones.
- La que tiene por objeto comprobar la veracidad de la información contenida, que es la verdadera fiscalización.
- La revisión del dictamen de contador público.

Se consideran como el medio de fiscalización por excelencia a las visitas domiciliarias, de inspección y la de auditoría. En las primeras, buscan comprobar el cumplimiento de un impuesto en particular, generalmente los impuestos especiales regulados por la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y que se caracterizan normalmente por su brevedad. El fundamento legal lo encontramos en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en el artículo 42, fracción V del Código Fiscal de la Federación. Por lo que se refiere a las de auditoría, que son las que buscan la

⁵⁴ Álvarez A, R. Op. Cit. P. 7.

⁵⁵ Martínez Vera, R. Op. Cit. P. 5.

comprobación integral del cumplimiento de obligaciones tributarias y que por ello tienen una duración superior.

Escribe Roberto Álvarez A., que “siendo la visita domiciliaria el mejor medios de fiscalización de que disponemos, su vinculación, en función de que nuestros recursos materiales y humanos son relativamente limitados en relación al universo de contribuyentes, debe enfocarse hacia la obtención de resultados óptimos, si el objeto mediato de la fiscalización es el cumplimiento voluntario, en la programación de este instrumento deben prevalecer criterios que consideren fundamentalmente el efecto ejemplificador que debe surtir una visita domiciliaria, hacia el entorno en que actúa un determinado contribuyente, como son las empresas de un mismo giro y las que están relacionadas en calidad de proveedor y cliente, principalmente”⁵⁶.

El propio artículo 42, fracción II del Código Fiscal de la Federación, establece otra facultad de fiscalización que consiste en que las autoridades fiscales pueden requerir a los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

Otras medidas de fiscalización, son las que enuncia el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, sin que entre a reglamentarlas:

- Practicar u ordenar se practique avalúo de bienes (Art. 42, fracción VI);
- Practicar u ordenar se practique verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte (Art. 42, fracción VI);
- Recabar de los funcionarios y empleados públicos, y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones (Art. 42, fracción VII).
- Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe será coadyuvante del Ministerio Público Federal, en los términos del Código Fiscal de la Federación (Art. 42, fracción VIII).

⁵⁶ Álvarez A. R. Op. Cit. P. 5.

3.1.3 Características de la Fiscalización.

a) La Selectividad

Se ha considerado a la fiscalización como una función de carácter selectivo. Entre los razonamientos que han contribuido a esta conceptualización, se encuentran, por un lado, la imposibilidad material para revisar de manera simultánea a todo el conjunto de contribuyentes, dados los recursos limitados de que disponen, tanto la administración federal como los estados, y por otro; el costo económico que representaría su masificación y las repercusiones en los ámbitos político y social que causaría una medida de este tipo.

Otras circunstancias que refuerzan lo razonable de esta posición, entre ellas podemos mencionar la existencia de amplios sectores de contribuyentes que por virtud del régimen fiscal en que tributan, su revisión sería de casi nula trascendencia y esto, no solo en lo que respecta a los resultados que, en términos de recaudación se pudieran obtener, sino en cuanto al escaso impacto en el resto de los contribuyentes, que tal vez no contribuiría en mucho a una transformación en la conducta del resto de los obligados y, por consecuencia, en la equidad de nuestro sistema tributario. Es decir, que la fiscalización se oriente preferentemente a aquellos que, por su comportamiento fiscal registrado, así lo requieran.

b) La Universalidad

La universalidad estriba, en que los programas que sobre esta materia se instrumenten comprendan a los distintos sectores que conforman el universo de contribuyentes, de tal suerte que, sin que se llegue a revisar a todos y cada uno de ellos, todos perciban que existe la posibilidad de ser revisados.

c) La Eficacia

La actividad fiscalizadora debe ser eficaz, en cuanto que exista la posibilidad de que se cumplan las metas en materia de presencia fiscal, además de que contribuya verdaderamente a transformar la conducta de los contribuyentes.

La importancia de la fiscalización dentro de esta característica es el hecho de que ésta se lleve a cabo con la oportunidad, formalidad y profundidad requerida, pero además aplicando el método o métodos que se consideren adecuados, de acuerdo con las características específicas que cada caso presente.

3.2 Medidas de Control Fiscal.

Para Rogelio Martínez Vera⁵⁷ la actividad fiscalizadora o inspección de los tributos se puede conceptuar como aquella acción llevada a cabo por los agentes del Fisco o sus auxiliares por medio de la cual se verifica si los sujetos pasivos o terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal, han cumplido con las obligaciones que imponen las norma legales correspondientes.

Los procedimientos de control y fiscalización son los medios necesarios para ejercer diversas acciones que abarquen todas y cada una de las fases en que se presenta el incumplimiento tributarios son:

- Buscar en primer término, que todos los contribuyentes estén bajo control, es decir, que todos los obligados a registrarse como tales, lo hagan, ampliando así el universo de contribuyente;
- Contar con un adecuado control de los contribuyentes que han presentado a tiempo y en forma sus declaraciones y aquellos otros que no lo han hecho, identificándolos y posteriormente emitiendo requerimientos y liquidaciones provisionales de impuestos;
- Buscar que las declaraciones que se presenten contengan información fidedigna y veraz;
- Recuperar los adeudos de los contribuyentes que habiendo declarado correctamente no han cubierto el impuesto en forma correcta.

Por lo que se refiere a las formas de control, expone igualmente Jorge I. Aguilar, que “pueden, en términos generales, circunscribirse a dos grandes ramas: preventivas y represivas. Las primeras tienden a evitar que el impuesto se evada, suprimiendo las posibilidades de que exista comercio o industria clandestinos y evitando la posible defraudación. Las represivas tienen por objeto sancionar a quienes no obstante las medidas preventivas lleguen a evadir el impuesto”⁵⁸.

⁵⁷ Citado por **De la Garza.**, S.F. **Op. Cit.** P. 17

⁵⁸ **Aguilar, J.** “*Exégesis de la Ley Federal de Impuesto sobre Ingresos Mercantiles*”. Ed. SHCP. Primera edición. 1999. México. P. 145.

3.2.1 Medidas de Control Fiscal Preventivas.

Como primera medida de control encontramos la Actividad Registradora de los Contribuyentes, ya que es ésta con la que inicia la actividad administrativa tributaria, puesto que se necesita del conocimiento de aquellas personas que son contribuyentes o que deben serlo, la creación y administración de registros tributarios son de la mayor importancia.

Tal es el caso del Registro Federal de Contribuyentes; autoridad administradora de este registro, tiene como tarea la de inscribir en dicho registro a todas las personas físicas y morales así como las entidades jurídicas que estén obligadas a presentar declaraciones periódicas, asignarles su número de registro y expedir sus cédulas personales o de establecimiento, así como tomar nota de los cambios que afecten esas inscripciones. También debe dictar las normas necesarias para regular la inscripción y registro de los causantes. Por conducto de los inspectores, debe revisar los registros causantes bajo la jurisdicción de las Administraciones locales de recaudación y visitar los domicilios de los causantes para verificar los datos de su inscripción. También le compete preparar los catálogos relativos a causantes registrados, de acuerdo con las necesidades de las dependencias administrativas.

No sólo es importante que la autoridad fiscal tenga el registro o padrón de los sujetos pasivos de los impuestos, cuando éstos son habituales, sino que también es de gran importancia que tenga el registro de las plantas de fabricación de los establecimientos comerciales e industriales, de diversas categorías a través de los cuales realizan los contribuyentes sus operaciones, para posteriormente ejercitar sobre ellos sus funciones y vigilancias.

Por otro lado, existe una medida de control preventivo en la Ley de Registro Federal de Vehículos la cual tiene por objeto el control fiscal y el registro de vehículos que se encuentren en el territorio nacional. Son vehículos los automóviles, omnibuses, camiones, tractores no agrícolas tipo 5ª rueda, aeronaves y embarcaciones, así como los remolques, semirremolques y chasises. La ley establece el Registro Federal de Vehículos, de carácter público. Se excluyen de la inscripción de vehículos importados temporalmente y las embarcaciones y aeronaves que presten servicio público extranjero de transporte internacional y los vehículos fabricados o ensamblados en el país para ser exportados.

Además, la autoridad puede realizar los actos tendientes a comprobar la legal estancia en el país y la inscripción de los vehículos en el Registro, así como el cumplimiento de las obligaciones fiscales relacionadas con los mismos, en los términos del Código Fiscal de la Federación. También puede la autoridad administrativa secuestrar los vehículos cuando existan elementos que hagan presumir la comisión de algunas infracciones que la ley prevé.

Otra medida de control preventivo sería la Actividad de Autorización para la Realización de Determinadas Actividades y de Autorización de Plantas y Establecimientos, ya que algunas actividades y la operación de diversos tipos de establecimientos, como plantas de fabricación y establecimientos industriales, están sujetas, para fines de control preventivo en materia tributaria, a permisos, autorizaciones o licencias que deben expedir las autoridades tributarias.

Según Fraga, “la autorización, licencia o permiso es un acto administrativo por el cual se levanta o remueve un obstáculo o impedimento que la norma legal ha establecido para el ejercicio de un derecho de un particular. En la generalidad de los casos en que la obligación positiva ha adoptado el régimen de autorizaciones, licencias o permisos, hay un derecho preexistente del particular, pero su ejercicio se encuentra restringido porque puede afectar la tranquilidad, la seguridad o la salubridad pública, y sólo tales intereses es cuando la administración permite el ejercicio de aquel derecho previo⁵⁹. En el caso de actividad generadora de tributos la razón es que se establecen dichos regímenes con el objeto de poder llevar un mejor control preventivo o preparatorio de la aplicación de las leyes tributarias. Por ejemplo, para el debido control del pago de impuestos a la producción de alcohol o aguardiente, son necesarias muchas más medidas de control preventivo, que cuando se trata de recaudar el Impuesto al Valor Agregado de un causante dedicado a la fabricación de muebles de oficina.

Otra medida de control preventivo está representada por el uso obligatorio de máquinas registradoras de comprobación fiscal por parte de los contribuyentes por actividades empresariales en local fijo, cuando las proporciones la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como la de expedir los comprobantes respectivos de las operaciones que se registren y tener las máquinas en operación, cuidando que cumplan con el propósito para el que fueron proporcionados.

Cuando el adquirente de los bienes o el usuario de los productos del servicio solicite comprobante que reúna requisitos para efectuar deducciones o acreditamiento de contribuciones, deben expedir dichos comprobantes.

Otro de los sistemas de control preventivo que establecen las leyes tributarias, y cuya vigilancia corresponde a las autoridades fiscales en su aspecto de cumplimiento, es la adopción de ciertas medidas de control que de acuerdo con la naturaleza de la actividad gravada deben adoptarse, con objeto de que posteriormente puedan realizarse con toda eficacia las actividades de determinación por parte de las autoridades fiscales.

Por último, otra medida que establecen las leyes tributarias para el control preventivo de la determinación de los impuestos, se refieren al transporte de los productos cuya producción, venta o consumo se encuentren gravados por dichas leyes.

⁵⁹ Fraga, “*Derecho Administrativo*”. Ed. Porrúa. Primera edición. 1999. México. P. 325.

3.2.2 Medidas de Control Fiscal Represivas.

Iniciaremos con las medidas de apremio, como primera medida de control represiva, las que establece el Código Fiscal de la Federación en su artículo 40 de la siguiente manera:

Artículo 40. “Cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, éstas podrán indistintamente:

- I. Solicitar el auxilio de la fuerza pública.
- II. Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código.
- III. Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente.

Para efectos de este artículo, las autoridades judiciales federales y los cuerpos de seguridad o policiales deberán prestar en forma expedita el apoyo que solicite la autoridad fiscal.

En los casos de cuerpos de seguridad pública de las Entidades Federativas, del Distrito Federal o de los Municipios, el apoyo se solicitará en los términos de los ordenamientos que regulen la Seguridad Pública o, en su caso, de conformidad con los acuerdos de colaboración administrativa que se tengan celebrados con la Federación”.

Otra medida de control represiva, son las infracciones y las sanciones, es de explorado derecho que toda obligación que deriva de una ley tiene, como característica principal, la que sino se cumple con dicha obligación, el infractor responsable se hace merecedor a una sanción, lo cual es lógico, ya que de no ser así el cumplimiento de una obligación quedaría sujeto a la voluntad del particular. Sin embargo, por un principio de seguridad jurídica, es necesario que la conducta que trae como consecuencia la infracción esté previamente tipificada en la ley como ilegal y tenga prevista una sanción.

En materia fiscal corresponde a la administración pública la aplicación de las disposiciones para obtener su cumplimiento, de acuerdo con la potestad sancionadora de que está provista.

Iniciando con las infracciones, Mayolo Sánchez Hernández dice que la infracción referida a la materia fiscal es todo acto u omisión que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe⁶⁰.

⁶⁰ **Sánchez Hernández**, Mayolo. “Derecho Fiscal”. Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor. Primera edición. 2000. México. P. 501.

Sergio Francisco de la Garza establece que infracción es toda violación a las normas jurídicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales⁶¹.

El concepto infractor en materia fiscal lo establece el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación, el cual ad litteram estatuye:

Art. 71. "Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este Capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga".

Sobre las sanciones existe una variada gama de consecuencias jurídicas, pues al comenzar con su concepto, Eduardo García Máynez⁶², la definió como "la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado".

Por su parte, Francisco Carnelutti⁶³ llama sanción al señalamiento de las consecuencias que deriven de la inobservancia del precepto. Y como la sanción ha de estimular a la observancia del mismo, tales consecuencias han de ser desagradables, es decir, han de consistir en un mal. Igualmente estableció dos tipos de sanciones:

- Las que tienen un fin satisfaciente, o de restitución en un sentido amplio, que incluye la ejecución coactiva de la obligación y que se realizan para que se remueva la violación.
- Las que no tienen propósito satisfaciente, sino un predominantemente aflictivo o represivo, que se aplican porque la violación se ha producido y que constituyen una pena o castigo que se impone al infractor.

De acuerdo al Código Fiscal de la Federación los tipos de infracciones son consignadas en su título IV, Capítulo I, denominado "De las infracciones y Delitos fiscales".

⁶¹ De la Garza, S.F. *Op. Cit.* P. 20.

⁶² García Máynez, E. "Introducción al estudio del derecho". Ed. Porrúa. Primera edición. 2003. México. P. 298.

⁶³ Citado por García Máynez, E. *Op. Cit.* P. 298. Carnelutti, F. "Sistema de derecho procesal civil". Ed. Uteha. Primera edición. Vol. 1. 1994. P. 25.

Infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, están consignadas en el artículo 79 del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 79 "Son infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes las siguientes:

- I.No solicitar la inscripción cuando se esta obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente de manera espontánea. Se excluye de responsabilidad por la comisión de esta infracción a las personas cuya solicitud de inscripción deber ser legalmente efectuada por otra, inclusive cuando dichas personas queden subsidiariamente obligadas a solicitar su inscripción.
- II.No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se este obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente.
- III.No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontánea.
- IV.No citar la clave del registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se este obligado conforme a la ley.
- V.Autorizar actas constitutivas, de fusión, escisión o liquidación de personas morales, sin cumplir lo dispuesto por el artículo 27 de este código.
- VI.Señalar como domicilio fiscal para efectos del registro federal de contribuyentes, un lugar distinto del que corresponda conforme al artículo 19 de este ordenamiento.
- VII.No asentar o asentar incorrectamente en las actas de asamblea o libros de socios o accionistas, el registro federal de contribuyentes de cada socio o accionista, a que se refiere el tercer párrafo del artículo 27 de este código.
- VIII.No asentar o asentar incorrectamente en las escrituras públicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales cuyos socios o accionistas deban solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, la clave correspondiente a cada socio o accionista, conforme al noveno párrafo del artículo 27 de este código, cuando los socios o accionistas concurren a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.

- IX.No verificar que la clave del registro federal de contribuyentes aparezca en los documentos a que hace referencia la fracción anterior, cuando los socios o accionistas no concurran a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva”.

Infracciones relacionadas con el pago de contribuciones, presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones, etcétera. Estas infracciones están previstas en el artículo 81 del Código Fiscal de la Federación, y son las que aparecen a continuación:

Artículo 81. “son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias:

- I.No presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales, o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos o medios electrónicos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.
- II.Presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos, o expedir constancias, incompletos, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, o bien cuando se presenten con dichas irregularidades, las declaraciones o los avisos en medios electrónicos. Lo anterior no será aplicable tratándose de la presentación de la solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.
- III.No pagar las contribuciones dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales, cuando se trate de contribuciones que no sean determinables por los contribuyentes, salvo cuando el pago se efectúe espontáneamente.
- IV.No efectuar en los términos de las disposiciones fiscales los pagos provisionales de una contribución.
- V.Se deroga (publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004)
- VI.No presentar aviso de cambio de domicilio o presentarlo fuera de los plazos que señale el reglamento de este código, salvo cuando la presentación se efectúe en forma espontánea.
- VII.No presentar declaración de pago provisional sin cantidad a pagar o sin saldo a favor, siempre que la declaración de pago provisional inmediata

anterior haya sido presentada sin cantidad a pagar o sin saldo a favor, por alguna de las obligaciones que los contribuyentes deban cumplir de conformidad con lo dispuesto por el artículo 31, octavo párrafo del este Código.

- VIII.No presentar la información a que se refieren los artículos 17 de la Ley del Impuesto sobre tenencia o uso de Vehículos o 19, fracciones VIII, IX y XII, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, dentro del plazo previsto en dichos preceptos, o no presentarla conforme lo establecen los mismos.
- IX.No proporcionar la información a que se refiere el artículo 20, penúltimo párrafo de este Código, en los plazos que establecen las disposiciones fiscales.
- X.No proporcionar la información relativa a los clientes que soliciten la impresión de comprobantes fiscales en términos del artículo 29, segundo párrafo de este Código dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales o presentarla incompleta o con errores.
- XI.No incluir a todas las sociedades controladas en la solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado que presente la sociedad controladora en términos del artículo 65, fracción I de la ley del Impuesto sobre la Renta o no incorporar a la consolidación fiscal a todas las sociedades controladas en términos del párrafo cuarto del artículo 70 de dicha ley, cuando los activos de las sociedades controladas no incluídas o no incorporadas, representen en el valor total de los activos del grupo que consolide por cientos inferiores a los que establecen los citados preceptos.
- XII.No presentar los avisos de incorporación o desincorporación al régimen de consolidación fiscal en términos de los artículos 70, último párrafo y 71, primer párrafo de la Ley de Impuesto sobre la Renta o presentarlos en forma extemporánea.
- XIII.No proporcionar la información de las personas a las que se les hubiera otorgado donativos, de conformidad con los artículos 86, fracción IX inciso b), 101, fracción VI, inciso b) y 133, fracción VII de la Ley del impuesto sobre la renta, según sea el caso.
- XIV.No proporcionar la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior, a través de fideicomisos por los que se realicen actividades empresariales, de conformidad con los artículos 86, fracción XVI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según sea el caso.
- XV.No proporcionar la información sobre las inversiones que mantengan en acciones de empresas promovidas en el ejercicio inmediato anterior, así

como la proporción que representan dichas inversiones en el total de sus activos, de conformidad con el artículo 50, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- XVI.No presentar la declaración informativa a que se refiere el artículo 32, fracción V de la Ley del Impuesto al Valor Agregado o presentarla incompleta o con errores.
- XVII.No presentar la declaración informativa de las operaciones efectuadas con partes relacionadas residentes en el extranjero durante el año de calendario inmediato anterior, de conformidad con los artículo 86, fracción XIII, 133, fracción X de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, o presentarla incompleta o con errores.
- XVIII.No proporcionar la información a que se refieren los artículos 19, fracciones II, tercer párrafo, XIII y XV, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
- XIX.No proporcionar la información a que se refieren los artículo 19, fracción X y XVI, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
- XX.No presentar el aviso a que se refiere el último párrafo del artículo 9° de este Código.
- XXI.No registrarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19, fracción XI y XIV de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
- XXII.No proporcionar la información relativa del interés real pagado por el contribuyente en el ejercicio de que se trata de créditos hipotecarios, en los términos de la fracción IV del artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- XXIII.No proporcionar la información a que se refiere el penúltimo párrafo de la fracción VIII del artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado o presentarla incompleta o con errores.
- XXIV.No proporcionar la constancia a que se refiere la fracción II del artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- XXV.No dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 28, fracción V del Código Fiscal de la Federación”.

Infracciones relacionadas con la obligación de llevar la contabilidad. El artículo 83 del Código Fiscal de la Federación, señala que estas infracciones son las que ahí se expresan, siempre que sean descubiertas por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación como son:

Artículo 83, "Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:

- I.No llevar contabilidad.
- II.No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales; no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.
- III.Llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones de este código o de otras leyes señalan; llevarla en lugares distintos a los señalados en dichas disposiciones.
- IV.No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos.
- V.Se deroga.
- VI.No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales.
- VII.No expedir o no entregar comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin requisitos fiscales.
- VIII.Microfilmear o grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas.
- IX.Expedir comprobantes fiscales asentando nombre, denominación, razón social o domicilio de persona distinta a la que adquiere el bien, contrate el uso o goce temporal de bienes o el uso de servicios.
- X.No dictaminar sus estados financieros en los casos y de conformidad con lo previsto en el artículo 32-a de este código, o no presentar dicho dictamen dentro del termino previsto por las leyes fiscales.

- XI.No cumplir con los requisitos señalados por los artículos 31, fracción 1 y 176, fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta y expedir los comprobantes correspondientes, tratándose de personas autorizadas para recibir donativos deducibles.
- XII.No expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías en transporte en territorio nacional.
- XIII.No tener en operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en las máquinas registradoras de comprobación fiscal, o en los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal autorizados por las autoridades fiscales, cuando se este obligado a ello en los términos de las disposiciones fiscales.
- XIV.No incluir en el documento que ampare la enajenación de un vehículo, la clave vehicular que corresponda a la versión enajenada, a que se refiere el artículo 13 de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.
- XV.No identificar en contabilidad las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, en los términos de lo dispuesto por el artículo 86, fracción XII de la Ley del Impuesto sobre la Renta”.

Infracciones en las que pueden incurrir las instituciones de crédito. A partir de 1991 hubo reformas al Código Fiscal de la Federación, para establecer que todos los cheques de cuentas de contribuyentes, por actividad empresarial y sociedades mercantiles, deben llevar el Registro Federal de Contribuyentes, así como el nombre de la empresa y, cuando se gire un cheque para el pago de gastos o compra, se le anotará la leyenda “para abono en cuenta del beneficiario” por esta razón se puede citar las siguientes infracciones contenidas en el artículo 84-A del mismo ordenamiento:

Artículo 84-A “Son infracciones en las que pueden incurrir las instituciones de crédito en relación a las obligaciones a que se refiere el artículo 32-B de este código, las siguientes:

- I.No anotar en los esqueletos para expedición de cheques el nombre, denominación o razón social y la clave que corresponda al primer titular de la cuenta.
- II.Pagar en efectivo o abonar en cuenta distinta a la del beneficiario un cheque que tenga inserta la expresión “para abono en cuenta”.
- III.Procesar incorrectamente las declaraciones de pago de contribuciones que reciban.

- IV.No proporcionar la información relativa a depósitos, servicios o cualquier tipo de operaciones, solicitada por las autoridades fiscales, en los términos de la ley de instituciones de crédito.
- V.Asentar incorrectamente o no asentar en los contratos respectivos el nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del registro federal de contribuyentes o la que la sustituya, del cuenta habiente.
- VI.No transferir a la tesorería de la federación el importe de la garantía y sus rendimientos, dentro del plazo a que se refiere el artículo 141-A, fracción II de este código.
- VII.No expedir los estados de cuenta a que se refiere el artículo 32-B de este Código.
- VIII.(Se deroga: Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004).

Infracciones a los usuarios de servicios y de los cuentahabientes de instituciones de crédito. Este tipo de infracciones están previstas en el artículo 84-C del Código Fiscal de la Federación y consisten en la omisión total o parcial de proporcionar informaciones relativas a su nombre, denominación o razón social, domicilio, clave del Registro Federal de Contribuyentes o los datos necesarios para formar la clave, así como proporcionar datos incorrectos o falsos.

Infracciones de factoraje financiero, surgen al no efectuar la notificación de la cesión de créditos, operada en virtud de un contrato de factoraje financiero, o al negarse a recibir dicha notificación, e incurrir en ellas las empresas en relación con las obligaciones a que se refiere el artículo 32-C del Código Fiscal de la Federación, en los términos del artículo 84-E del mismo ordenamiento.

Infracciones relacionadas con las facultades de comprobación. Este tipo de infracciones están previstas en el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, y se cometen por los contribuyentes, sus representantes o terceros relacionados con ellos, al oponerse a que se practique una visita en el domicilio fiscal, al no proporcionar los datos o informes que soliciten las autoridades fiscales, al no proporcionar la contabilidad o parte de ella, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones propias de terceros, al no conservar la contabilidad y la correspondencia que los visitadores les dejen el depósito, así como al no proporcionar los informes sobre clientes y proveedores. También cuando se divulgue o se haga uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes, que afecte su posición competitiva y a las cuales se refieren los artículos 46 fracción IV y 48, fracción VII de este Código, así como declarar falsamente que cumplen con los requisitos que se señalan en el artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación.

Infracciones relacionadas con la obligación de adherir marbetes o precintar los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas. El artículo 86-A del Código Fiscal de la Federación, establece:

Artículo 86-A “Son infracciones relacionadas con la obligación de adherir marbetes o precintar los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas, de cerciorarse al adquirirlos de que dichos envases o recipientes cuenten con el marbete o precinto correspondiente, así como de destruir los envases que contenían bebidas alcohólicas, en los términos de la ley del impuesto especial sobre producción y servicios, las siguientes:

- I.No adherir marbetes o precintos a los envases o recipientes.
- II.Hacer cualquier uso diferente de los marbetes o precintos al de adherirlos a los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas.
- III.Poseer, por cualquier título, bebidas alcohólicas cuyos envases o recipientes carezcan del marbete o precinto correspondiente, así como no cerciorarse de que las citadas bebidas cuentan con el marbete o precinto correspondiente al momento de adquirirlas, salvo en los casos en que de conformidad con las disposiciones fiscales no se tenga obligación de adherirlos, ambas en términos de lo dispuesto en el artículo 19, fracción V, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y servicios.
- IV.No destruir los envases vacíos que contenían bebidas alcohólicas cuando se este obligado a ello.

Infracciones relacionadas con la obligación de garantizar el interés fiscal, esta clase de infracciones fueron introducidas en las reformas de 1997, para que las autoridades fiscales comprueben que el contribuyente pudo haber ofrecido garantías adicionales. Estas infracciones se sancionan en los términos del artículo 86-D del Código Fiscal de la Federación.

Infracciones de los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas, cerveza y de tabacos labrados. Estas infracciones se encuentran contenidas en el artículo 86-E del Código Fiscal de la Federación, en los siguientes términos:

Artículo 86-E “Son infracciones de los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y de tabacos labrados, según corresponda, no llevar el control físico a que se refiere el artículo 19, fracción X de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios o llevarlo en forma distinta a lo que establece dicha fracción.

Asimismo, son infracciones de los productores o envasadores de bebidas alcohólicas, no llevar los controles físico o volumétrico a que se refieren las fracciones X y XVI del artículo 19 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios o llevarlos en forma distinta a lo que establecen dichas fracciones”.

Infracciones en que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en ejercicio de sus funciones. Los funcionarios o los empleados públicos en el ejercicio de sus funciones pueden incurrir en las siguientes infracciones; según lo establece el artículo 87 del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 87 “Son infracciones a las disposiciones fiscales, en que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones:

- I.No exigir el pago total de las contribuciones y sus accesorios; recaudar, permitir u ordenar que se reciba el pago en forma diversa a la prevista en las disposiciones fiscales.
- II.Asentar falsamente que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales o que se practicaron visitas en el domicilio fiscal o incluir en las actas relativas datos falsos.
- III.Exigir una prestación que no este prevista en las disposiciones fiscales, aún cuando se aplique a la realización de las funciones públicas.
- IV.Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este código.
- V.Revelar a terceros, en contravención a lo dispuesto por el artículo 69 de este Código la información que las instituciones que componen el sistema financiero hayan proporcionado a las autoridades fiscales”.

Infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros. Los terceros relacionados con los contribuyentes en los términos del artículo 89 del Código Fiscal de la Federación, pueden incurrir en las siguientes infracciones:

Artículo 89 “Son infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros, las siguientes:

- I.Asesorar o aconsejar a los contribuyentes para omitir el pago de una contribución, colaborar a la alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

II. Ser cómplice en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales”.

Infracciones relacionadas con el dictamen fiscal, la omisión de contribuciones que no se hubiesen observado en el mismo, establece el artículo 91-A del mencionado ordenamiento que a la letra dispone:

Artículo 91-A “Son infracciones relacionadas con el dictamen de estados financieros que deben elaborar los contadores públicos de conformidad con el artículo 52 de este código, el que el contador público que dictamina no observe la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente, en el informe sobre la situación fiscal del mismo, por el período que cubren los estados financieros dictaminados, cuando dichas omisiones se vinculen al incumplimiento de las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos, y siempre que la omisión de contribuciones sea determinada por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mediante resolución que haya quedado firme.

No se incurrirá en la infracción a que se refiere el párrafo anterior, cuando la omisión determinada no supere el 20% de las contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas, o el 30%, tratándose de las contribuciones propias del contribuyente”.

Con respecto a la sanción, ha sido definida por Eduardo García Máynez como la “consecuencia jurídica del incumplimiento que un deber produce en relación con el obligado”⁶⁴.

La potestad sancionadora de la administración entendida como la facultad de castigar las trasgresiones que no constituyen delitos, ha sido considerada en la doctrina como especial para la función administrativa y como atributo derivado de la lógica y naturalmente del carácter de poder estatal que la autoridad administrativa tiene⁶⁵.

Margarita Lomelí Cerzo, al respecto, señala que se considera como sanción propiamente dicha sólo a las de tipo aflictivo o represivo, que tienen un propósito de castigar las violaciones cometidas, sin perseguir un fin de restitución o de satisfacción del interés protegido por la norma.

La sanción por la infracción fiscal parecería estar apoyada en un criterio de estricta responsabilidad objetiva. La infracción fiscal deriva en una responsabilidad de índole impersonal porque la sanción es esencialmente patrimonial porque no se proyecta necesariamente en la persona física que real o materialmente llevó a

⁶⁴ **García Máynez, E. Op. Cit.** P. 298.

⁶⁵ **Lomelí Cerzo, M.** “Derecho fiscal represivo”. Ed. Porrúa. Primera edición. 1998. México. P. 31.

cabo el comportamiento que constituye la infracción y provoca la aplicación de la sanción. Estas notas características de la infracción se reflejan en el tipo de procedimiento que se utiliza para darlas por comprobadas y para aplicar y hacer efectiva la sanción⁶⁶.

Una circunstancia que se presenta en relación a ciertos delitos fiscales y ciertas infracciones fiscales es que el mismo comportamiento es delito y a la vez es infracción, de lo que resulta que se aplica al mismo tiempo una sanción administrativa y una pena.

Por último se ha de señalar que la diferencia entre la infracción y la sanción es que la primera consiste en el incumplimiento de una norma o una disposición fiscal y la segunda es la consecuencia de la infracción, es decir, la imposición de una multa en cantidad líquida.

3.3 Documentos Fiscales sujetos a revisión.

Los documentos que serán sujetos a revisión o comprobación, básicamente serían: las declaraciones, solicitudes o avisos, documentos referentes a la contabilidad, dictámenes, comprobantes fiscales, documentos que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, entre otros.

Referente a este tema, el artículo que establece la facultad de comprobar a la autoridad fiscal en el Código Fiscal de la Federación es el artículo 42 del mismo ordenamiento, el cual a su letra establece:

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

- I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.
- II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimiento en las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la

⁶⁶ **Ibidem.** P.18.

contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requiera.

- 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 la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.
- V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro fiscal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

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

El ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas se encuentra determinado en el artículo 42-A del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 42-A “Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 de este Código...”.

CAPITULO IV.

COMPROBANTES FISCALES

4.1 Artículo 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

En materia de control de obligaciones la autoridad fiscal puede echar mano de un sinnúmero de recursos derivados de las disposiciones fiscales. Las disposiciones contenidas en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, van dirigidas a establecer controles, mediante los cuales los mismos contribuyentes realicen labores de fiscalización entre ellos. Y para evitar el uso indiscriminado de documentación apócrifa se les impone la obligación de imprimir dichos comprobantes solamente en establecimientos autorizados; los cuales, al obtener dicha autorización adquieren también responsabilidades ante la autoridad fiscal, que los obligan a ser fidedignos en los datos que imprimen.

En el cuarto párrafo del artículo en comento, se impone a los contribuyentes la obligación de asegurarse de que los datos que aparecen en los comprobantes son los correctos, si pretenden deducir o acreditar las cantidades que, por concepto de impuestos trasladados, aparecen en los mismos; lo cual podrán hacer mediante la constatación de que la cédula del contribuyente que viene impresa en el comprobante corresponde a quien está extendiendo el mismo comprobante, o bien con sólo verificar que el comprobante esté impreso por una persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para estos efectos.

En una interpretación estricta de la palabra “Asegurarse”, que es la obligación que tienen los contribuyentes que pretendan deducir o acreditar cantidades con base en los comprobantes, entendemos que cerciorarse significa: tener certeza, estar cierto de que los datos que contienen los comprobantes corresponden exactamente a la persona que los extendió. Y esto, como se dijo antes, se puede lograr mediante la constatación de la autorización que el mismo impresor tiene la obligación de expresar en los comprobantes que imprime.

Otra forma de hacer la verificación de los datos antes mencionados es mediante la consulta directa al Registro Federal de Contribuyentes; sin embargo, esta segunda vía, por ser más tardada, se puede dejara para cuando se necesita conocer más datos de las personas que están extendiendo los comprobantes, pues para una verificación rápida, basta con atender a los datos que el impresor asienta en los comprobantes que imprime, ya que, éste tiene la obligación de ser veraz en dichos datos.

ARTICULO 29 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señala el artículo 29-A de este Código. Las personas que adquieran bienes o usen servicios deberán solicitar el comprobante respectivo.

Los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior deberán ser impresos en los establecimientos que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que cumplan con los requisitos que al efecto se establezcan mediante reglas de carácter general. Las personas que tengan establecimientos a que se refiere este párrafo deberán proporcionar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la información relativa a sus clientes, a través de medios magnéticos, en los términos que fije dicha dependencia mediante disposiciones de carácter general.

Para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior, quien los utilice deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de quien aparece en los mismos, con los correctos, así como verificar que el comprobante contiene los datos previstos en el artículo 29-A de este Código.

Asimismo, quienes expidan los comprobantes referidos deberán asegurarse de que el nombre, denominación o razón social de la persona a favor de quien se expidan los comprobantes correspondan con el documento con el que acrediten la clave del Registro Federal de Contribuyentes que se asienta en dichos comprobantes. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, podrá establecer facilidades para la identificación del adquirente.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, no será aplicable para las operaciones que se realicen con el público en general.

Los contribuyentes con local fijo están obligados a registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general, así como a expedir los comprobantes respectivos conforme a lo dispuesto en este Código y en su Reglamento. Cuando el adquirente de los bienes o el usuario del servicio solicite comprobante que reúna los requisitos para efectuar deducciones o acreditamientos de contribuciones, deberán expedir dichos comprobantes además de los señalados en este párrafo.

Párrafo séptimo (se deroga) (Diario Oficial de la Federación 5-enero-2004)

El comprobante que se expida deberá señalar en forma expresa si el pago de la contraprestación que ampara se hace en una sola exhibición o en parcialidades. Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el comprobante que al efecto se expida se deberá indicar el importe total de la operación y, cuando así proceda en términos de las disposiciones fiscales, el monto de los impuestos que se trasladan. Si la contraprestación se paga en parcialidades, en el comprobante se deberá indicar, además del importe total de la operación, que el pago se realizará en parcialidades y, en su caso, el monto de la parcialidad que se cubre en ese momento y el monto que por concepto de impuestos se trasladan en dicha parcialidad.

Cuando el pago de la contraprestación se haga en parcialidades los contribuyentes deberán expedir un comprobante por cada una de esas parcialidades, el cual deberá contener los requisitos previstos en las fracciones I, II, III, y IV del artículo 29-A de éste Código, anotando el importe y número de la parcialidad que ampara, la forma como se realizó el pago, el monto de los impuestos trasladados cuando así proceda, y en su caso, el número y fecha del comprobante que se hubiese expedido por el valor total de la operación de que se trate.

Las personas físicas y morales que cuenten con un certificado de firma electrónica avanzada vigente y lleven su contabilidad en sistema electrónico, podrán emitir los comprobantes de las operaciones que realicen mediante documentos digitales, siempre que dichos documentos cuenten con sello digital amparado por un certificado expedido por el Servicio de Administración Tributaria, cuyo titular sea la persona física o moral que expida los comprobantes.

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

I. Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales.

Los contribuyentes podrán optar por el uso de uno o más sellos digitales que se utilizarán exclusivamente para la emisión de los comprobantes mediante documentos digitales. El sello digital permitirá acreditar la autoría de los comprobantes electrónicos que emitan las personas físicas y morales. Los sellos digitales quedan sujetos a la misma regulación aplicable al uso de una firma electrónica avanzada.

Los contribuyentes podrán tramitar la obtención de un certificado de sello digital para ser utilizado por todos sus establecimientos o locales, o bien, tramitar la obtención de un certificado de sello digital por cada uno de sus establecimientos. El Servicio de Administración Tributaria establecerá los requisitos de control e identificación a que se sujetará el uso del sello digital.

La tramitación de un certificado de sello digital solo podrá efectuarse mediante una solicitud, que cuente con la firma electrónica avanzada de la persona solicitante, la cual deberá presentarse a través de medios electrónicos, en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria.

- II. Incorporar en los comprobantes fiscales digitales que expidan los datos establecidos en las fracciones I, III, IV, V, VI, y VII del artículo 29-A del Código.

Tratándose de operaciones que se realicen con el público en general, los comprobantes fiscales digitales deberán contener el valor de la operación sin que se haga la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el valor de los impuestos que se trasladen y reunir los requisitos a que se refieren las fracciones I y III del artículo 29-A del Código. Adicionalmente deberán reunir los requisitos previstos en las fracciones I, III, IV, V, y VI de éste artículo.

- III. Asignar un número de folio correspondiente a cada comprobante fiscal digital que expidan conforme a los siguiente:

- a) Deberán establecer un sistema electrónico de emisión de folios de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria.
- b) Deberán solicitar previamente la asignación de los folios al Servicio de Administración Tributaria.
- c) Deberán proporcionar mensualmente al Servicio de Administración tributaria, a través de medios electrónicos, la información correspondiente a los comprobantes fiscales digitales que se hayan expedido con los folios asignados utilizados en el mes anterior a aquel en que se proporcione la información de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita dicho órgano.

- IV. Proporcionar a sus clientes en documento impreso el comprobante electrónico cuando así les sea solicitado. El Servicio de Administración Tributaria determinará las especificaciones que deberán reunir los documentos impresos de los comprobantes fiscales digitales.

Los contribuyentes deberán conservar y registrar en su contabilidad los comprobantes fiscales digitales que emitan. El registro en su contabilidad deberá ser simultáneo al momento de la emisión de los comprobantes fiscales digitales.

Los comprobantes fiscales digitales deberán archivarse y registrarse en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria.

Los comprobantes fiscales digitales, así como los archivos y registros electrónicos de los mismos se consideran parte de la contabilidad del contribuyente, quedando sujetos a lo dispuesto por el artículo 28 de este Código.

- V. Cumplir con los requisitos que las leyes fiscales establezcan para el control de los pagos, ya sea en una sola exhibición o en parcialidades.
- VI. Cumplir con las especificaciones en materia de informática que determine el Servicio de Administración Tributaria.

Los contribuyentes que opten por emitir comprobantes fiscales digitales, no podrán emitir otro tipo de comprobantes fiscales, salvo los que determine el Servicio de Administración Tributaria.

Los contribuyentes que deduzcan o acrediten fiscalmente con base en los comprobantes fiscales digitales, incluso cuando dichos comprobantes consten en documento impreso, para comprobar su autenticidad, deberán consultar en la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria, si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si el certificado que ampare el sello digital se encuentra registrado en el Servicio de Administración Tributaria y no ha sido cancelado.

Para los efectos de este artículo se entiende por pago el acto por virtud del cual el deudor cumple o extingue bajo cualquier título alguna obligación.

ARTICULO 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

“Los comprobantes a que se refiere el artículo 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente:

- I. Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.
- II. Contener impreso el número de folio.
- III. Lugar y fecha de expedición.
- IV. Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.

- V. Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.
- VI. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deberán trasladarse, en su caso.
- VII. Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la que se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.
- VIII. Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.
- IX. Tratándose de comprobantes que amparen la enajenación de ganado, la reproducción del hierro de marcar de dicho ganado, siempre que se trate de aquél que deba ser marcado.

Los comprobantes a que se refiere este artículo podrán ser utilizados por el contribuyente en un plazo máximo de dos años, contados a partir de su fecha de impresión. Transcurrido dicho plazo sin haber sido utilizados, los mismos deberán cancelarse en los términos que señala el Reglamento de este Código. La vigencia para la utilización de los comprobantes, deberá señalarse expresamente en los mismos.

Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general deberán expedir comprobantes simplificados en los términos que señale el Reglamento de este Código. Dichos contribuyentes quedarán liberados de esta obligación cuando las operaciones con el público en general se realicen con un monedero electrónico que reúna los requisitos de control que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes que perciban todos sus ingresos mediante transferencias electrónicas de fondos o mediante cheques nominativos para abono en cuenta del contribuyente, salvo los percibidos del público en general, podrán expedir comprobantes que, sin reunir todos los requisitos a que se refiere este artículo y el artículo 29 de este código, permitan identificar el bien o servicio de que se trate, el precio o la contraprestación pactada y señalar en forma expresa y por separado los impuestos que se trasladan, debiendo estar, además, debidamente foliados”.

Los requisitos anteriormente transcritos deben cumplirse, so pena de hacerse acreedor el contribuyente incumplido a la sanción que prevé la fracción IV del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, que es de \$9,783.00 a \$55,901.00 y en caso de reincidencia, sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días, el cual se determinará con los criterios de los agravantes en infracciones fiscales que prevé el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, la obligación por conservar contabilidad y documentación, será de cinco años de acuerdo al artículo 30 del Código Fiscal de la Federación, pero en cuanto a la caducidad de acuerdo a las facultades de la autoridad fiscal para

determinar contribuciones omitidas; en su fracción IV del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, nos establece que cuando el contribuyente no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece el Código, será de diez años.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para facilitar la conservación de grandes volúmenes de documentación, permite a los contribuyentes que lo necesiten y puedan hacerlo, conservar dichos registros y documentos en microfilmes, discos ópticos o cualquier otro medio que autorice la misma Secretaría, mediante reglas de carácter general. Dichos registros magnéticos tendrán el mismo valor de los originales, si cumplen los requisitos que la Secretaría establezca al respecto.

La obligación de conservar la documentación en el domicilio fiscal, durante un plazo de cinco años para las personas que no están obligadas a llevar contabilidad se computa a partir de que el contribuyente presentó, o debió haber presentado la declaración relacionada con la documentación de que se trata.

Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señala el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación las personas que adquieran bienes o usen servicios deberán solicitar el comprobante respectivo.

Los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior deberán imprimirse en los establecimientos que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que cumplan los requisitos que al efecto se establezcan mediante reglas de carácter general. Las personas con establecimientos a que se refiere este párrafo proporcionarán a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la información relativa a sus clientes, a través de medios magnéticos, en los términos que fije dicha dependencia mediante disposiciones de carácter general.

Para deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior, quien los utilice se cerciorará de que el nombre, denominación o razón social y clave de Registro Federal de Contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos. Asimismo, quienes expidan los comprobantes referidos se asegurarán de que el nombre, denominación o razón social de la persona a favor de quien se expidan los comprobantes correspondientes correspondan con el documento con el que acrediten la clave del Registro Federal de Contribuyentes que asienta en dichos comprobantes. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante disposiciones de carácter general, podrá establecer facilidades para la identificación del adquirente.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable para las operaciones que se realicen con el público en general. Los contribuyentes con local fijo tendrán obligación de registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el

público en general, así como expedir los comprobantes respectivos conforme a los dispuesto en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

Los equipos y sistemas electrónicos que para tal efecto autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberán ser mantenidos en operación por el contribuyente, cuidando de que cumplan con el propósito para el cual fueron instalados. Cuando el adquirente de los bienes o el usuario del servicio solicite comprobante que reúna los requisitos para efectuar deducciones o acreditamiento de contribuciones deberán expedir dichos comprobantes además de los señalados en este párrafo.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público llevará el registro de los contribuyentes a quienes corresponda la utilización de equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y éstos deberán presentar avisos y conservar la información que señale el Reglamento de este Código.

En todos los casos los fabricantes e importadores de equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal deberán presentar declaración informativa ante las autoridades administrativas dentro de los veinte días siguientes al final de cada trimestre, de las enajenaciones realizadas en este periodo y de las altas y bajas, nombres y número de registro de los técnicos de servicio encargadas de la reparación y mantenimiento.

Los comprobantes podrán ser utilizados por el contribuyente en un plazo máximo de dos años contados a partir de la fecha de impresión. Transcurrido dicho plazo sin haber sido utilizados, los mismos deberán cancelarse en los términos que señala el Reglamento del Código Fiscal de la Federación. La vigencia para la utilización de los comprobantes deberá señalarse expresamente en los mismos.

Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general deberán pedir comprobantes simplificados en los términos que señale el Reglamento del Código.

4.2 Comprobantes Fiscales.

En este apartado estableceremos de acuerdo a los diferentes impuestos cuales son los comprobantes fiscales que son permitidos por sus respectivas leyes.

4.2.1 Comprobantes Fiscales en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

De acuerdo al Artículo 32 de la Ley del impuesto al Valor Agregado, el cual decreta las obligaciones de los contribuyentes, en su fracción III nos establece como obligación, expedir comprobantes, que a su letra dispone:

Artículo 32: “Los obligados al pago de este impuesto y las personas que realicen los actos o actividades a que se refiere el artículo 2º-A tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de esta ley, las siguientes:

- III. Expedir comprobantes señalando en los mismo, además de los requisitos que establezcan el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, el Impuesto al Valor Agregado que se traslada expresamente y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios. Dichos comprobantes deberán entregarse o enviarse a quien efectúa o deba efectuar la contraprestación, dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se debió pagar el impuesto en los términos de los artículos 11, 17 y 22 de esta Ley.

Cuando el comprobante ampare actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto al valor agregado, en el mismo se deberá señalar en forma expresa si el pago de la contraprestación se hace en una sola exhibición o en parcialidades. Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el comprobante se deberá indicar el importe total de la operación y el monto equivalente al impuesto que se traslada. Si la contraprestación se paga en parcialidades, en el comprobante que se expida por el acto o actividad de que se trate, se deberá indicar además el importe total de la parcialidad que se cubre en ese momento, y el monto equivalente al impuesto que se traslada sobre dicha parcialidad.

Cuando el pago de la contraprestación se haga en parcialidades, por el pago que de las mismas se haga con posterioridad a la fecha en la que se hubiera expedido el comprobante a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes deberán expedir un comprobante por cada una de esas parcialidades, el cual deberá ser impreso en los establecimientos autorizados para tal efecto por el Servicio de Administración tributaria y contener los requisitos previstos en las fracciones I, II, III y IV del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, así como anotar el importe de la parcialidad que ampare,, la forma como se realizó el pago de la parcialidad, el monto del impuesto trasladado, el monto del impuesto retenido, en su caso, y el número y fecha del documento que se hubiera expedido en los términos del párrafo anterior amparando la enajenación de bienes, el otorgamiento de su uso o goce temporal o la prestación del servicio de que se trate.

Los contribuyentes que ejerzan la opción de anotar el importe de las parcialidades que se paguen, en el reverso del comprobante en los términos del artículo 134, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán anotar la fecha de pago, el monto del impuesto trasladado, y en su caso, el monto retenido. En este supuesto, los contribuyentes no estarán obligados a expedir los comprobantes por cada una de las parcialidades.

Cuando se trate de actos o actividades que se realicen con el público en general, el impuesto se incluirá en el precio en el que los bienes y servicios se ofrezcan, así como en la documentación que se expida. Cuando el pago de estas operaciones se realice en parcialidades los contribuyentes deberán señalar en los comprobantes que expidan, el importe de la parcialidad y la fecha de pago. En el caso de que los contribuyentes ejerzan la opción prevista en el artículo 134, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, también deberán anotar en el reverso del comprobante la fecha de pago de la parcialidad, en cuyo caso no estarán obligados a expedir los comprobantes por cada una de las parcialidades.

Tratándose de los contribuyentes que presten servicios personales, cada pago que perciban por la prestación de servicios se considerará como una sola exhibición y no como una parcialidad.

En todo caso, los contribuyentes estarán obligados a trasladar el impuesto en forma expresa y por separado en la documentación a que se refiere esta fracción, cuando el adquirente, el prestatario del servicio o quien use o goce temporalmente el bien, así lo solicite. Lo dispuesto en éste párrafo no se aplicará tratándose de los contribuyentes a que se refiere el artículo 2° de esta Ley.

Los contribuyentes a los que se les retenga el impuesto deberán expedir comprobantes con la leyenda "impuesto retenido de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado" y consignar por separado el monto del impuesto retenido.

Para los efectos del artículo 7° de esta Ley, la restitución del impuesto correspondiente deberá hacerse constar en un documento que contenga en forma expresa y separada la contraprestación y el impuesto al valor agregado trasladado que se hubiesen restituido, así como los datos de identificación del comprobante de la operación original.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante disposiciones de carácter general, podrá establecer facilidades para cumplir con las obligaciones a que se refiere esta fracción".

4.2.2 Comprobantes Fiscales en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta, encontramos que tendrán la obligación de expedir los comprobantes fiscales correspondientes, aquellos que estén obligados a hacerlo de acuerdo a la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento. Por lo tanto encontramos varios artículos que lo mencionan como obligación, iniciaremos con artículos de la ley y posteriormente de su reglamento, entre estos se encuentran los siguientes:

Artículo 86: “Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados es este título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

II. Expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales. El Servicio de Administración Tributaria podrá liberar del cumplimiento de esta obligación o establecer reglas que faciliten su aplicación, mediante disposiciones de carácter general.

Artículo 87. “Los contribuyentes residentes en el país que tengan establecimientos en el extranjero, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley tendrán las siguientes:

II. Los libros, los registros y la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con sus obligaciones fiscales, relacionados únicamente con el establecimiento en el extranjero, podrán conservarse en dicho establecimiento durante el término que para tal efecto señalan esta Ley y el Código Fiscal de la Federación, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones que fije el Reglamento de esta Ley”.

Artículo 101. “Las personas morales a que se refiere este título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

II. Expedir comprobantes que acrediten las enajenaciones que efectúen, los servicios que presten o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales, los que deberán reunir los requisitos que fijen las disposiciones fiscales respectivas”.

Artículo 133. “Los contribuyentes, personas físicas sujetos al régimen establecido en esta Sección, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley y en las demás disposiciones fiscales, tendrán las siguientes:

III. Expedir y conservar comprobantes que acrediten los ingresos que perciban, mismos que deberán reunir los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. Los comprobantes que se emitan deberán contener la leyenda preimpresa "Efectos fiscales al pago".

Artículo 139. "Los contribuyentes sujetos al régimen previsto en esta Sección, tendrán las obligaciones siguientes:

III. Conservar comprobantes que reúnan los requisitos fiscales, por las compras de bienes nuevos de activo fijo que usen en su negocio cuando el precio sea superior a \$2,000.00".

En cuanto al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, encontramos los artículos 170 y 171, respecto a los comprobantes y máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal.

4.2.3 Comprobantes Fiscales en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

De acuerdo al artículo 19 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, en su fracción II nos establece la obligación de expedir comprobantes:

Artículo 19. "Los contribuyentes a que se refiere esta Ley tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de la misma y en las demás disposiciones fiscales, las siguientes:

II. Expedir comprobantes sin el traslado en forma expresa y por separado del impuesto establecido en esta Ley, salvo tratándose de la enajenación de los bienes a que se refieren los incisos A, G y H de la fracción I del artículo 2° de esta Ley, siempre que el adquirente sea a su vez contribuyente de este impuesto por dicho bien y así lo solicite.

Los comerciantes que en el ejercicio inmediato anterior a aquél al que corresponda, hubieran efectuado el 90% del importe de sus enajenaciones con el público en general, en el comprobante que expidan no trasladarán expresamente y por separado el impuesto establecido en esta Ley, salvo que el adquirente sea contribuyente de este impuesto por el bien o servicio de que se trate y requiera la expedición del comprobante con el impuesto trasladado expresamente y por separado. En todos los casos, se deberán ofrecer los bienes gravados por esta Ley, incluyendo el impuesto en el precio.

Los contribuyentes que enajenen los bienes a que se refieren los incisos A, G y H de la fracción I del Artículo 2° de esta Ley, que trasladen en forma expresa y por separado el impuesto establecido en la misma, deberán asegurarse de que los datos relativos al nombre, denominación o razón social de la persona a favor de quien se expiden, corresponde con el registro con el que dicha persona acredite que es contribuyente del impuesto especial sobre producción y servicios respecto de dicho bien.

Asimismo, los citados contribuyentes deberán proporcionar al Servicio de Administración Tributaria en forma trimestral, en los meses de abril, julio, octubre y enero del año que corresponda, la relación de las personas a las que en el trimestre anterior al que se declara les hubiere trasladado el impuesto especial sobre producción y servicios en forma expresa y por separado en los términos de esta fracción, así como el monto del impuesto trasladado en dichas operaciones y la información y documentación que mediante reglas de carácter general señale el Servicio de Administración Tributaria”.

Los contribuyentes que enajenen vinos de mesa, deberán cumplir con la obligación a que se refiere el párrafo anterior en los meses de enero y julio de cada año.

CAPITULO V.

FACTURA TRADICIONAL

Se tiende a identificar al documento con soporte papel y escritura. Gran parte de las operaciones, y transacciones de todo tipo, son registradas en soporte papel; de esta forma, en múltiples ocasiones, se confunde el documento con aquel que se encuentra sobre un papel, y la escritura con la que se realiza con un lápiz, pluma, bolígrafo, máquina de escribir o cualquier elemento que quede reflejado en el soporte ya referido.

Entendamos el concepto de documento por parte del Profesor Prieto Castro⁶⁷, en su Derecho Procesal Civil, que lo define como el objeto o materia en que consta, por escrito, una declaración de voluntad o de conocimiento o cualquier expresión del pensamiento, según resulta de los preceptos de la legislación positiva. Si analizamos diferentes definiciones, podremos darnos cuenta que en varias se incide en el concepto escritura.

5.1 Concepto de Factura.

Aunque la participación del contribuyente en la gestión de los tributos no es una novedad en nuestro sistema tributario no cabe duda que en los momentos actuales constituye una de sus principales características definitorias.

Los mecanismos de exacción de los tributos han convertido al contribuyente en el verdadero protagonista, desplazando a la Administración Tributaria, de manera que la mayor parte de la actividad desarrollada por ésta consiste en controlar el correcto cumplimiento por parte de aquél de sus obligaciones y deberes⁶⁸. Aparentemente, pues, la Administración Tributaria permanece al margen o mejor en segundo plano; simplemente para comprobar si la “colaboración” de los contribuyentes es tan rigurosa y leal como le exige la normativa reguladora de los impuestos.

Entre las situaciones jurídicas asumidas por los contribuyentes ocupan destacado lugar los deberes de facturación y registro, puesto que gran parte de nuestro sistema impositivo se apoya en los documentos y libros o registros que están constreñidos a llevar los sujetos pasivos⁶⁹.

⁶⁷ **Prieto Castro**, L. “*Derecho Procesal Civil*”. Ed. Tecnos. Tercera edición. Segunda reimpresión. 1997. Madrid, España. P. 155

⁶⁸ **Lozano Serrano**, C. “*Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y tributario*”. Ed. Tecnos. Primera edición. 1990. Madrid, España. P. 138.

⁶⁹ **Fatozzi**, A. “*La solidarietà nel diritto tributario*”. Ed. Utet. Primera edición. 1998. Torino, Italia. P. 211

Además de facilitar las labores de control por parte de la Administración, y por ende, posibilitar la correcta aplicación de los impuestos, los deberes de facturación y de registro, tienen implicaciones sustanciales toda vez que la factura es *conditio sine qua non* para el ejercicio de la deducción y de la repercusión, y asimismo, no se admite la deducción de los gastos si no están debidamente registrados.

En el ámbito mercantil “la factura es un documento tradicional (se remonta a la edad media) en el cual se ponen de relieve, esencialmente, la naturaleza, calidad, cantidad y precio de las mercancías vendidas o la naturaleza y el importe de la prestación realizada, otras indicaciones de las partes contratantes y de las condiciones generales del contrato”⁷⁰.

No siempre la factura es el acto constitutivo de una obligación, más bien al contrario, la facturación presupone en la mayoría de los casos la existencia de un contrato⁷¹, contrato que puede ser verbal por supuesto- y es que una cosa es la forma de los actos jurídicos y otra muy distinta su prueba-; de suerte tal, que la emisión de la factura” especialmente si se admite, como parece que debe hacerse, que la factura establecida a los fines del IVA no se identifique necesariamente con la factura comercial, no sería otra cosa que un instrumento para la adecuada aplicación de este tributo”⁷².

En todo caso, “la factura debe ofrecer una descripción de determinados aspectos subjetivos y objetivos de la operación realizada”, haciendo constar ciertos datos relativos a la identidad del sujeto pasivo y del cliente, así como también se especificará la naturaleza, calidad y cantidad del objeto de la operación, el precio de los bienes y servicios y el tipo impositivo correspondiente a cada uno de ellos, la cuota y la fecha”⁷³.

No existe modelo de factura. La Ley fiscal deja al sujeto amplia libertad, al igual que ocurre en derecho privado. Así, no es obligatorio que la factura sea redactada en un determinado idioma, por ejemplo castellano; siendo, por tanto considerados válidos los documentos redactados en otras lenguas, tanto nacionales como extranjeras.

⁷⁰ **Giuliani**, G. “*Compendio dell’IVA, Giuffrè*”, Ed. Pilora. Primera edición. 1997. Milano, Italia. P. 131 Es necesario que este tipo de factura se extienda también por duplicado para entregarlo a la parte contraria. Sobre los requisitos de las facturas, desde el punto de vista mercantil, vide. **Uria**, R. (1930) “*Contribución al estudio de la factura...*”, Pp. 1157-1159; A. **Rocco**, A. “*Factura mercantil*”, RDP, núm. 205. P. 289; **Savatier** R. (2003) « *La facture et la Polyvalence de sus roles juridiques en droit contemporain* », Revue trimestrielle de droit comercial, tomo XXVI, Pp. 1-4

⁷¹ **D’avanzo**, W.. “*Fattura*”. Noviss. Dig. It., tomo VII, Ed. Utet. Primera edición. 1998. Torino, Italia. P. 139.

⁷² **Berliri**, A. “*Problemática giurudica del II’IVA*”. Aspetti giuridici ed economici dell’IVA. Ed. Giuffrè. Primera edición. 2001. Milano, Italia. P. 28.

⁷³ **González Sánchez**, M. “*Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido*”. Ed. IEF. Primera edición. 1996. Madrid, España. P. 310.

Una factura demuestra la tenencia de un bien o servicio. Tradicionalmente, es un documento físico (en papel), que debe ser archivado por las empresas, abarcando el período que marquen las disposiciones aplicables.

En el ámbito del sistema fiscal la factura asume relevancia y eficacia diversa, dependiendo del impuesto en el que se encuentra disciplinada⁷⁴. En cualquier caso, constituye un aspecto fundamental de su gestión; puesto que todas las demás obligaciones y deberes que se imponen a los sujetos pasivos parten de la base de la existencia de deberes de facturación⁷⁵. Es cierto, que constituyen uno de los deberes más gravosos para empresarios y profesionales, pero también lo es, que constituyen el punto de partida para los mecanismos actuales de gestión de los impuestos.

La factura desempeña una triple función: medio de información, instrumento para el ejercicio de los derechos de repercusión y deducción.

En cuanto a la factura como medio de información, tiene especial trascendencia, toda vez que suministra a la Administración una importante información sobre las operaciones económicas del sujeto pasivo y de terceros, con lo cual ve facilitada enormemente su labor de control⁷⁶. De ahí la necesidad de que en ellas consten determinados datos y se conserven a disposición de aquélla durante el plazo de prescripción.

En cuanto a la factura como instrumento para el ejercicio de la repercusión, es la factura un medio a utilizar por los empresarios y profesionales para cumplir la obligación que tienen de repercutir el tributo sobre aquél para quien se realice la operación gravada.

Y finalmente, a la factura como instrumento para el ejercicio del derecho de deducción, considerando que la posesión de una factura no es un elemento constitutivo del derecho a la deducción, sino un requisito para su eficacia o ejercitabilidad, o si se prefiere, una *conditio iuris* para justificar su existencia y legitimar al poseedor para su ejercicio⁷⁷.

5.2 Requisitos de la Factura.

La factura es un documento emitido por una empresa o un profesional con ocasión de las operaciones que realice en el ejercicio de su actividad y con los requisitos que vamos a ver seguidamente.

⁷⁴ **Ardizzone, G.** “*Fattura (Diritto tributario)*”. Ed. Utet. Primera edición. 2002. Torino, Italia. P. 667.

⁷⁵ **Tejerizo López, J.M.** “*La reforma italiana*”. Ed. IEF. Primera edición. 1999. Italia. P. 252.

⁷⁶ **Tejerizo López, J.M.** **Op. Cit.** P. 253.

⁷⁷ **Casado Ollero, G.** “*Deducciones y reembolsos en el IVA adoptado por la Comunidad Económica Europea*”. Ed. C. t. Num. 32. 1999. México. Pp. 139, 140.

En el ámbito mercantil, “la factura es un documento tradicional en el cual se ponen de relieve, esencialmente, la naturaleza, calidad, cantidad y precio de las mercancías vendidas o la naturaleza y el importe de la prestación realizada, otras indicaciones de las partes contratantes y de las condiciones generales del contrato”⁷⁸.

La factura, en su aspecto mercantil, es un medio de prueba documental de la realización de una operación mercantil. Sin embargo en la legislación fiscal se refiere a comprobante fiscal y no a factura, en sus disposiciones fiscales vigentes establecen la obligación de expedir comprobantes, los que deben cumplir ciertos requisitos⁷⁹.

No existe un modelo de factura en la Ley Fiscal, sin embargo si nos establece los requisitos generales con los que debe cumplir, pero al no existir un modelo propiamente dicho de factura, no significa que es necesario que los requisitos aparezcan reflejados en el documento en un determinado orden.

Por la razón anterior, mencionaremos los requisitos establecidos por el Código Fiscal de la Federación, para los Comprobantes Fiscales, establecidos en su artículo 29-A.

Artículo 29-A. “Los comprobantes a que se refiere en artículo 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente:

I. Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.

II. Contener impreso el número de folio.

III. Lugar y fecha de expedición.

IV. Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.

V. Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

VI. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deberán trasladarse, en su caso.

⁷⁸ Giuliani, G. *Op. Cit.* P. 131.

⁷⁹ Bienvenu, P. C. “*La Factura Electrónica : Aspectos Legales*”. Enero 2003. Foros de AMECE.

VII. Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la que se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

VIII. Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.

IX. Tratándose de comprobantes que amparen la enajenación de ganado, la reproducción del hierro de marcar de dicho ganado, siempre que se trate de aquél que deba ser marcado.

Los comprobantes a que se refiere este artículo podrán ser utilizados por el contribuyente en un plazo máximo de dos años, contados a partir de su fecha de impresión. Transcurrido dicho plazo sin haber sido utilizados, los mismos deberán cancelarse en los términos que señala el Reglamento de este Código. La vigencia para la utilización de los comprobantes, deberá señalarse expresamente en los mismos.

Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general deberán expedir comprobantes simplificados en los términos que señale el Reglamento de este Código. Dichos contribuyentes quedarán liberados de esta obligación cuando las operaciones con el público en general se realicen con un monedero electrónico que reúna los requisitos de control que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes que perciban todos sus ingresos mediante transferencias electrónicas de fondos o mediante cheques nominativos para abono en cuenta del contribuyente, salvo los percibidos del público en general, podrán expedir comprobantes que, sin reunir todos los requisitos a que se refiere este artículo y el artículo 29 de este código, permitan identificar el bien o servicio de que se trate, el precio o la contraprestación pactada y señalar en forma expresa y por separado los impuestos que se trasladan, debiendo estar, además, debidamente foliados”.

5.3 Admisibilidad de la Factura tradicional.

En cuanto a la admisibilidad de una factura tradicional o en otras palabras, aquella que es presentada en soporte papel, es prácticamente admisible por la Administración, como prueba en caso de existir algún juicio.

Ya que es una prueba documental, toda vez que se encuentra redactada en un papel, independientemente de analizar y estudiar la veracidad del mismo.

En la factura fiscal se pone de manifiesto la voluntad del emisor de colaborar con la Administración al cumplir los deberes de facturación tal como le han sido impuestos, poniendo de relieve a la vez determinados datos de hecho y de derecho, y ello porque en la factura deberán reflejarse junto a datos de hecho (por ejemplo fecha, lugar, datos de identificación de las partes, etc...) datos de derecho (tipo de gravamen, cuota) producto de la interpretación de los datos de hecho (tipo de operación) manifestados por el mismo.

Acabamos de corroborar que la factura fiscal es una combinación de actos jurídicos de diversa naturaleza. Nos queda demostrar que es, en parte, una confesión extrajudicial, cosa que es fácil de aceptar, si por tal entendemos toda declaración de ciencia sobre afirmaciones para el proceso producidas fuera del mismo, que tienen naturaleza probatoria genérica, pero que por no reunir los presupuestos diferenciales de la prueba jurídica tienen que ser, a su vez, objeto de prueba y de libre valoración judicial⁸⁰.

En realidad, la factura no es un medio de prueba, sino de objeto de prueba, y como quiera que su contenido se acredita documentalmente, deberá valorarse con arreglo a los criterios que rigen la prueba documental, y si bien es cierto que la omisión de algún dato en la factura determina que la factura no tenga un valor probatorio pleno, sí tiene efectos probatorios, si bien deberá contrastarse con otros medios de prueba.

Tendiendo en cuenta que la factura es la expresión documental de la ejecución de un contrato, su valor probatorio tiene que ser equiparado al de los demás documentos privados⁸¹.

La eficacia probatoria de la factura, será, por tanto, mayor o menor en función de su contenido, pero en ningún caso, aunque sea incompleta, está privada de eficacia.

⁸⁰ **Serra Domínguez, M.** *“Comentarios al artículo 1239 del Código civil”*. Ed. Edersa. Primera edición. 2001. Madrid, España. P. 335.

⁸¹ **Garrigue, J.** *“Curso de Derecho Mercantil”*. Madrid: Ed. Imprenta Aguirre. Tomo II. Octava edición. 1993. Madrid, España. P. 28.

CAPITULO VI.

FACTURA ELECTRÓNICA

El reciente desarrollo de los sistemas de documentación automatizada corresponden a una realidad sensible en todos los campos del conocimiento: el crecimiento del volumen documentario se ha dado en proporciones tales, que los métodos tradicionales de búsqueda son hoy obsoletos. En el contexto jurídico, el fenómeno de la “inflación de textos” es en parte responsable de este incremento. Los textos de ley por dar un ejemplo han dejado de ser generales para entrar en detalle y su cantidad, por lo tanto, ha ido en aumento, provocando una labor de legislación más pronunciada en los últimos veinte años.

Al principio los criterios jurídicos prevalecieron sobre los informáticos. Se tendía a reproducir el criterio de clasificación usado en los repertorios jurídicos como criterio de almacenamiento y recuperación de la información. Esto constituía una clara limitación ya que la máquina ofrecía muchas más posibilidades, y éstas permanecían generalmente subutilizadas. Es obvio que el cambio de los sistemas informáticos contribuyó en medida notable el mejoramiento del uso de los bancos jurídicos.

El rendimiento de un banco de datos de esta naturaleza está en función de la exactitud y extensión de los datos contenidos y de los criterios de búsqueda de los documentos pertinentes. Para una fuente jurídica en evolución, como son la legislación, la jurisprudencia, documentos oficiales, entre otros, la actualización se convierte en un imperioso menester.

Lo anterior nos ayudaría a lograr veracidad y eficacia en cuanto al control de sus funciones en la Administración Pública, toda vez que habida cuenta que en la actualidad se presenta un crecimiento extraordinario en el volumen y complejidad de actividades en las dependencias gubernamentales debido, entre otras cosas, al pronunciado desarrollo demográfico, económico y tecnológico. Ello ha obligado a que dicho sector, en sus diferentes niveles, esté capacitado para recibir, tramitar, analizar y difundir todo tipo de información jurídica para su correcto funcionamiento. Esto podrá ser llevado a cabo si se apoyan en la utilización de la tecnología moderna, teniendo como resultado la obtención de sus objetivos sociales.

Sin lugar a duda, uno de los principales beneficios en ésta área, además de la agilización en la tramitación de diversos actos jurídicos-administrativos, es la disminución de la inercia burocrática y corrupción, lo cual alcanza niveles más significativos en el caso de la administración de la justicia, permitiendo la impartición de una justicia rápida, expedita y particularizada.

Otro de los campos más destacados y en los que tenemos mayor interés es en donde, la informática al servicio de la empresa evoluciona tan rápido que generalmente se pone por delante de su desarrollo en las administraciones tributarias. Tal es el caso actualmente, por ejemplo, de las comunicaciones y, concretamente, en las posibilidades de facturación telemática. Efectivamente, el importante desarrollo de la informática empresarial en general, y de las comunicaciones en particular, ha posibilitado que un número importante de transacciones ínter empresariales se realicen a través de procedimientos electrónicos de transmisión de datos. Esto ha exigido que las legislaciones tributarias de la mayoría de los países, bajo la filosofía de disminuir los costes fiscales indirectos, hayan procedido, o estén procediendo, a adaptar sus legislaciones para que la facturación telemática o electrónica sea posible, a efectos tanto mercantiles como fiscales⁸².

Por lo anterior podemos darnos cuenta que en nuestro país es necesaria una transformación y aceptación por parte de las autoridades para evolucionar e ir al par de la tecnología.

Se ha concretado el proyecto de la factura electrónica en México, pero el camino andado ha sido largo. Pero aún existen dificultades como lo es el marco legal de un país, como un claro ejemplo, mencionemos que desde el año 2000, las empresas más grandes del país envían sus declaraciones fiscales a través de la red, pero el proceso de control electrónico se trunca debido a que las facturas deben estar impresas en papel.

Para lograr los avances que se tienen a la fecha, en nuestro país ha sido necesario modificar diferentes leyes: el Código Civil, el de Procedimientos Civiles, el Código de Comercio, el Código Fiscal de la Federación y la Ley Federal de Protección al Consumidor.

En el año 2000, las operaciones electrónicas obtuvieron reconocimiento jurídico, pero aún faltaban elementos para sustentarse, dado que la ley obliga a guardar las facturas por 10 años, fue necesario diseñar sistemas de almacenamiento de documentos que soporten el avance de la tecnología. A inicios del año 2003, la Secretaría de Economía emitió la Norma de Conservación de Información Electrónica y Mensajes de Datos que provee el marco necesario para autorizar la conservación de información en medios electrónicos, ya que establece en términos matemáticos y de criptografía, cómo deben guardarse los documentos, lo que garantizará su originalidad y permanencia a lo largo del tiempo.

Un dato importante para el tema que hoy nos ocupa es que en Diciembre de 2002, se aprobó también el comprobante fiscal electrónico. Sin embargo uno de los retos del proyecto ha sido trasladar a los medios electrónicos todas las

⁸² López Ibáñez, L. "El control fiscal y la informática". Revista trimestre fiscal. Año 19. No. 63. 1998. México.

medidas de seguridad que actualmente tienen los comprobantes en papel, pero a pesar de esto hemos podido constatar que los algoritmos bajo los cuales se resguardan las firmas electrónicas, las cuales comprenden de aproximadamente 1024 bits, son matemáticamente imposibles de falsificar o alterar, mientras que falsificar una factura en papel es bastante sencillo.

Actualmente de las empresas que han venido trabajando e invirtiendo en este proyecto son las grandes empresas establecidas en nuestro país.

Sin embargo también existen diferentes organizaciones que han participado en las pruebas piloto para asesorar en el uso de estándares internacionales de identificación y comunicación electrónica, lo que garantiza la integración al proyecto, en un futuro, de otras empresas, dichas organizaciones se encuentran dentro de un grupo denominado GILCE entre estas organizaciones se encuentran:

AMITI- Asociación Mexicana de la Industria de Tecnologías de Información, A.C.

ABM- Asociación de Banqueros de México, S.A.

AMECE- Asociación Mexicana de Estándares para el Comercio Electrónico, A.C.

AMIPCI- Asociación Mexicana de la Industria Publicitaria y Comercial en Internet, A.C.

ANNM- Asociación Nacional del Notario Mexicano.

Pero a pesar de los avances mencionados de forma interna por parte de las empresas, el gobierno aún no libera totalmente a la Factura Electrónica como un mecanismo de comprobación fiscal, es así que los beneficios tangibles, por el momento, se orientan hacia el interior de las empresas, por lo tanto falta poco tiempo para que la Factura Electrónica sea aceptada completamente como un documento fedatario.

La Factura Electrónica permite que las empresas dejen atrás las facturas preimpresas y las reemplacen por una representación informática de un documento tributario generado electrónicamente, que tiene la validez tributaria y respalda las operaciones comerciales efectuadas. De hecho, el ciclo completo abarca la generación, transmisión y almacenamiento de los documentos tributarios en forma electrónica.

Los beneficios de la factura electrónica para las empresas tanto grandes como pequeñas son notables, ya que permite hacer sus procesos más eficientes y precisos, con importantes ahorros en los costos de facturación y almacenamiento de documentos, y una significativa disminución de los riesgos de fraude. Entre los factores que hacen esto posible se encuentran:

- Oportunidad en la información, tanto en la recepción como en el envío.

- Ahorro en el consumo de papel.
- Reducción de costos.
- Menor probabilidad de falsificación.
- Procesos administrativos más rápidos y eficientes.
- Agilidad en la localización de información.
- Eliminación de bodegas para almacenar documentos históricos.
- Mayor seguridad en el resguardo de los documentos.
- Facilidad en los procesos de auditoría.

Adicionalmente, se verán incentivadas a digitalizar otros documentos, logrando eficiencias y ahorro en otras áreas de la empresa. Éste es un beneficio importante de la Factura Electrónica, a la larga, las empresas llegarán a ser más productivas, ya que al pretender sustituir el papel por los datos electrónicos, tendrán que hacer una revisión de sus procesos de negocios.

Ahora reflexionemos en las ventajas hacia el gobierno y seguramente determinaremos que el control tributario se incrementa. Efectivamente, para el gobierno, la factura electrónica representa beneficios significativos, pues permite un mayor control de cumplimiento tributario y simplificación de la fiscalización, lo cual se traduce en una mayor eficiencia recaudatoria. Pero, también posiciona a México en un escenario de mejor preparación para enfrentar la competencia global, con empresas de países con quienes se celebran tratados comerciales, donde ya se usa de manera extensa la Factura Electrónica, impulsando así el Comercio Electrónico. Como referencia, en América Latina, sólo Chile ha introducido los comprobantes fiscales electrónicos, a partir del 2002.

La facturación sin soporte papel será una de las características de la factura electrónica y debe autorizarse, a efectos del I.V.A. No obstante, al fijar condiciones uniformes para la facturación electrónica en México deben preservarse los intereses legítimos de los sujetos, estableciendo medios suficientes para el control y la prevención de abusos.

6.1 Concepto de Factura Electrónica.

Una Factura Electrónica es la representación informática de un documento tributario generado electrónicamente, que reemplaza al documento físico pero con idéntico valor legal a éste. Su empleo permitirá dar validez tributaria a operaciones comerciales efectuadas mediante documentos generados electrónicamente, con una importante economía de recursos respecto de los que son emitidos físicamente.

Por su parte Javier Ribas Alejandro en su libro “Aspectos Jurídicos del comercio electrónico en Internet”, nos subraya que en España de acuerdo a una orden⁸³ se define como documento análogo, a aquel que se efectúa por vía telemática, con los mismos efectos y trascendencia que se atribuyen a la tradicional facturación en soporte papel. La cual deberá conservarse en soportes magnéticos u ópticos de acuerdo con las especificaciones contenidas en la Ley.

En síntesis, se entenderá por Factura Electrónica, un conjunto de registros lógicos, almacenados en soportes susceptibles de ser leídos por equipos electrónicos de procesamiento de datos, que documentan las operaciones empresariales o profesionales, con los requisitos exigidos.

La cual deberá estar bajo cuatro principios principalmente, que son los siguientes:

- a) El interés general que supone la aprobación de un sistema de facturación por vía telemática.
- b) Eficacia tanto en la gestión empresarial y profesional, como en el control administrativo.
- c) Respeto absoluto al principio de integridad de los datos, debiendo conservarse íntegramente en los ficheros magnéticos y con el máximo nivel de detalle, la información contenida en las facturas.
- d) Reconocimiento a todos los efectos fiscales del carácter de justificante de las facturas en soporte electrónico, siempre que cumplan los requisitos establecidos en la presente ley.

6.2 Requisitos de la Factura Electrónica.

Con objeto de controlar, para efectos de fiscalización, la emisión de facturas, muchos países regulan las características de seguridad que deben contener, sin embargo en la Factura Electrónica una de las medidas de seguridad es la Firma Digital y los Recibos de tiempo, para así evitar facturas apócrifas, y en especial las omisiones, duplicidad y emisiones extemporáneas.

De acuerdo al Proyecto de Decreto del Código Fiscal de la Federación del 13 de Diciembre de 2002. Se establece que las personas físicas y morales deberán contar con un certificado de firma electrónica avanzada, registrada y vigente, para

⁸³ Nota: Orden de 22 de marzo de 1996 por la que se dictan las normas de aplicación del sistema de facturación telemática previsto en el artículo 88 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA de España, y desarrollado en el artículo 9 bis del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre (RCL 1996, 1114).

poder emitir los comprobantes de las operaciones que realicen mediante documentos digitales que cuenten con un sello digital, además deberá cumplir con los requisitos establecidos en las fracciones I, III, IV, V, VI y VII del Artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, así como asignar un número de folio, que será establecido por un software que genere dichos folios, registrarlos y proporcionarlos al Servicio de Administración Tributaria (SAT)⁸⁴.

De acuerdo al Código Fiscal de la Federación en su Artículo 29, contiene actualmente un apartado, en el cual nos establece las obligaciones que tendrán que cumplir los contribuyentes que cuenten con un certificado de firma electrónica avanzada vigente y que lleven su contabilidad en sistema electrónico, el cual a su letra dice:

Artículo 29. Las personas físicas y morales que cuenten con un certificado de firma electrónica avanzada vigente y lleven su contabilidad en sistema electrónico, podrán emitir los comprobantes de las operaciones que realicen mediante documentos digitales, siempre que dichos documentos cuenten con sello digital amparado por un certificado expedido por el Servicio de Administración Tributaria, cuyo titular sea la persona física o moral que expida los comprobantes.

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

I. Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales.

Los contribuyentes podrán optar por el uso de uno o más sellos digitales que se utilizarán exclusivamente para la emisión de los comprobantes mediante documentos digitales. El sello digital permitirá acreditar la autoría de los comprobantes electrónicos que emitan las personas físicas y morales. Los sellos digitales quedan sujetos a la misma regulación aplicable al uso de una firma electrónica avanzada.

Los contribuyentes podrán tramitar la obtención de un certificado de sello digital para ser utilizado por todos sus establecimientos o locales, o bien, tramitar la obtención de un certificado de sello digital por cada uno de sus establecimientos. El Servicio de Administración Tributaria establecerá los requisitos de control e identificación a que se sujetará el uso del sello digital.

⁸⁴ **Bienvenu, P.C.** *“La Factura Electrónica: Aspectos legales”*. Enero 2003. Foros de AMECE.

La tramitación de un certificado de sello digital solo podrá efectuarse mediante una solicitud, que cuente con la firma electrónica avanzada de la persona solicitante, la cual deberá presentarse a través de medios electrónicos, en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria.

III. Incorporar en los comprobantes fiscales digitales que expidan los datos establecidos en las fracciones I, III, IV, V, VI y VII del Artículo 29-A del Código.

Tratándose de operaciones que se realicen con el público en general, los comprobantes fiscales digitales deberán contener el valor de la operación sin que se haga la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el valor de los impuestos que se trasladen y reunir los requisitos a que se refieren las fracciones I y II del artículo 29-A del Código. Adicionalmente deberán reunir los requisitos previstos en las fracciones I, III, IV, V y VI de éste artículo.

III. Asignar un número de folio correspondiente a cada comprobante fiscal digital que expidan conforme a los siguiente:

a. Deberán establecer un sistema electrónico de emisión de folios de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria.

b. Deberán solicitar previamente la asignación de los folios al Servicio de Administración Tributaria.

c. Deberán proporcionar mensualmente al Servicio de Administración Tributaria, a través de medios electrónicos, la información correspondiente a los comprobantes fiscales digitales que se hayan expedido con los folios asignados utilizados en el mes inmediato anterior a aquel en que se proporcione la información de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita dicho órgano.

IV. Proporcionar a sus clientes en documento impreso el comprobante electrónico cuando así les sea solicitado. El Servicio de Administración Tributaria determinará las especificaciones que deberán reunir los documentos impresos de los comprobantes fiscales digitales.

Los contribuyentes deberán conservar y registrar en su contabilidad los comprobantes fiscales digitales que emitan. El registro en su contabilidad deberá ser simultáneo al momento de la emisión de los comprobantes fiscales digitales.

Los comprobantes fiscales digitales deberán archivarse y registrarse en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria.

Los comprobantes fiscales digitales, así como los archivos y registros electrónicos de los mismos se consideran parte de la contabilidad del contribuyente, quedando sujetos a lo dispuesto por el artículo 28 de este Código.

- V. Cumplir con los requisitos que las leyes fiscales establezcan para el control de los pagos, ya sea en una sola exhibición o en parcialidades.
- VI. Cumplir con las especificaciones en materia de informática que determine el Servicio de Administración Tributaria.

Los contribuyentes que opten por emitir comprobantes fiscales digitales, no podrán emitir u otro tipo de comprobantes fiscales, salvo los que determine el Servicio de Administración Tributaria.

Los contribuyentes que deduzcan o acrediten fiscalmente con base en los comprobantes consten en documento impreso, para comprobar su autenticidad, deberán consultar en la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria, si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si el certificado que ampare el sello digital se encuentra registrado en el Servicio de Administración Tributaria y no ha sido cancelado.

Para los efectos de este artículo se entiende por pago el acto por virtud del cual el deudor cumple o extingue bajo cualquier título alguna obligación”.

6.3 Admisibilidad del documento.

Existe la tendencia a identificar al documento con soporte papel y en escritura. Gran parte de las operaciones, y transacciones de todo tipo, son registradas en soporte papel; de esta forma, en múltiples ocasiones, se confunde el documento con aquel que se encuentra sobre un papel, y la escritura con la que se realiza con un lápiz, pluma, bolígrafo, máquina de escribir o cualquier otro elemento que quede reflejado en el soporte ya referido.

Entendamos el concepto de documento como lo define el Profesor Prieto Castro⁸⁵, en su Derecho Procesal Civil, como el objeto o materia en que consta, por escrito, una declaración de voluntad o de conocimiento o cualquier expresión del pensamiento, según resulta de los preceptos de la legislación positiva.

⁸⁵ Prieto Castro, L. *Op. Cit.* P. 155

El diccionario Intermedio Didáctico de Español define el documento como “diploma, carta, relación u otro escrito que ilustra acerca de algún hecho, principalmente de los históricos”, podemos observar que en ambas definiciones se incide en el concepto de escritura. Si acudimos al mismo diccionario, a la definición de escribir indica que es “representar las palabras o las ideas con letras u otros signos trazados en papel u otra superficie, por medio de pluma y tinta o de otro instrumento adecuado a este fin, o por medio de la mecanografía”. En nuestro caso, es claro que la superficie puede ser magnética o de cualquier otro tipo de las utilizadas por la informática, y el medio adecuado y valioso puede ser la grabación.

Podemos, decir que el soporte informático sobre el que se encuentran palabras u otros signos que identifican ideas, es un documento con todas las características de cualquier otro de los que tradicionalmente se aceptan en soporte papel. Aunque al final llegaremos a la conclusión de su aceptación, problemas de originalidad del documento o de posibilidad de modificación o transformación de su contenido, debido al procesamiento al que pueden ser sometidos en el momento de su exteriorización en lenguaje natural por un procedimiento informático, hacen que se tengan que extremar las seguridades y no se pueda, en una primera interpretación, hablar genéricamente de su validez y originalidad⁸⁶.

Todo ello es debido a que los documentos que se encuentran en un soporte informático necesitan, para poder ser visualizados e interpretados en lenguaje natural, de un proceso mediante un programa, con un procedimiento lógico, que convierta la expresión, en codificación informática, a la misma expresión, en lenguaje natural, y la represente en un equipo que pueda ser visualizado directamente por el hombre. Esto conlleva, en aras de una seguridad física, de procedimiento lógico y, evidentemente, jurídica, a que el método de interpretación para poder comprobar visualmente el contenido del documento, esté sometido a unas garantías que aseguren su originalidad.

Los documentos emitidos por los medios técnicos, electrónicos, informáticos y telemáticos, cualquiera que sea su soporte, gozarán de la validez y eficacia de un documento original siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y el cumplimiento de los requisitos exigidos por las leyes procesales. Conviene apuntar que mediante controles tecnológicos y técnicas criptográficas, se puede “garantizar” la autenticidad de un documento electrónico con un alto grado de

⁸⁶ Nota: La propia Unión Europea resalta en su Memorandum de Acuerdo al Libre acceso de las PYMES europeas al comercio electrónico, de febrero de 1998, el hecho de que “para que las PYMES utilicen Internet en sus negocios cotidianos, deben tener confianza en la identidad de sus interlocutores, en el acuerdo contractual y en los medios de pago electrónico. Los signatarios, por tanto, proponen directrices para las organizaciones autorreguladas que expiden los certificados garantes de la integridad y la autenticación de una transacción electrónica. Estas organizaciones, conocidas como autoridades de certificación, han de publicar una declaración sobre prácticas de certificación que especifique claramente las prácticas y los procedimientos que emplean en la gestión de los certificados. La confidencialidad se verá reforzada por el uso, llegado el caso, de tecnologías adecuadas de cifrado junto a las firmas digitales”.

seguridad en lo que podíamos llamar el notario electrónico. Incluso podríamos hablar de la llamada firma electrónica, pero no lo haremos por considerar que tiene entidad para ser objeto de estudio independiente en otro tipo de trabajo. Diremos, no obstante, para introducir el tema, que la firma electrónica, con las garantías exigidas por una cada vez más necesaria seguridad jurídica, puede abrir un difícil y tortuoso camino que deje en entredicho la eficacia real de la fe pública tradicional. La seguridad física y lógica, y consecuentemente jurídica, que puede proporcionar la electrónica, es sorprendente y abre nuevos campos de estructuración, interpretación, e incluso, creación del derecho. El problema no está en la electrónica, ni en las comunicaciones, y, es posible que ni siquiera en la legislación, el problema sea de formación y adecuación de personas y medios a la exigente realidad que puede proporcionar hasta una mayor credibilidad al derecho y a la administración de justicia. Las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones, unidas a otras técnicas, dan fiabilidad al documento mediante procedimientos lógicos de control basados, como método idóneo de seguridad, en la criptografía⁸⁷, altamente fiable para proteger la información y que, adecuadamente normado y aceptado, proporciona seguridad sobre el contenido del mensaje y es camino lógico hacia la autenticidad electrónica⁸⁸.

Si bien es cierto que tradicionalmente el concepto de documento se ha venido identificando como un “escrito”, o sea, como un objeto o instrumento en el que queda plasmado un hecho que se exterioriza mediante signos materiales y permanentes del lenguaje, y que la inmensa mayoría de los documentos que se aportan a un proceso son “escritos”⁸⁹, ello no es óbice para que existan en la actualidad otros objetos que sin tener esa condición puedan hacer prueba fidedigna como aquellos y que, por analogía, puede equiparse a los mismos.

⁸⁷ Nota: en forma sencilla, ya indicaba en 1978 el profesor Sancho Rodríguez, que la Criptografía “trata los procedimientos que permiten, a partir de un “mensaje original” en un lenguaje natural, obtener otro no entendible por un posible interceptor, mientras que, dicho mensaje es fácilmente legible por el corresponsal que conoce las reglas de lectura.... Para proteger la información procesada en un sistema, es necesario aplicar las transformaciones criptográficas tanto a los datos almacenados en los ficheros, como a los mensajes transmitidos a través de los canales de comunicación”. Caminaríamos así hacia el fedatario público electrónico, que puede ofrecer caracteres de autenticación del documento, con garantías que superan a los errores humanos, fácilmente cometibles. La fórmula de la firma electrónica, registrada por diferentes métodos y técnicas en un fichero público de control, nos llevaría a la autenticación de los documentos electrónicos mediante medios tecnológicos. Cfr. Sancho Rodríguez, J.: “Diseño de métodos criptográficos para la protección de la información en sistemas de ordenadores”, tesis Doctoral defendida en la Facultad de Informática de la Universidad Politécnica de Madrid, junio. 1978.

⁸⁸ Davara Rodríguez, M.A. *“Manual de Derecho Informático”*. Ed. Aranzadi. Segunda edición. 2001. Pamplona, España. P. 352.

⁸⁹ Nota: Sobre los documentos escritos parece ya normal aceptar que sólo se pueden hacer sobre un papel y con un lápiz o pluma, u otro elemento que se les asimile, como una máquina de escribir. Nuestra insistencia es, precisamente, para salir de ese error, en momentos en que el desarrollo tecnológico y la propia conciencia social está descartando la pluma y el papel como medio único de escritura y el soporte de archivos en papel como medio de almacenamiento y posterior recuperación de documentos, por el más moderno, y hoy en día necesario, ordenador o soporte informático.

El problema parece existir en la autenticidad del documento, también surge el problema por la originalidad del documento. Autenticidad y originalidad que también se puede plantear en el caso de un documento en soporte papel; pero no en cuanto a que no responda a su contenido que, como otro documento en soporte papel, tendrá, en su caso, que ser verificado o autenticado, bien por el reconocimiento de las partes, o de otra forma. Ello indica, y nos lleva a asegurar, que el documento electrónico, por sí, no tiene ningún impedimento diferente al que pueda tener otro documento similar, como, por ejemplo, el que se encuentra en un soporte papel.

Las innovaciones tecnológicas como el cine, el video, la cinta magnetofónica, los ordenadores electrónicos, etc... pueden y deben incorporarse al acervo jurídico procesal en la medida en que son expresión de una realidad social que el derecho no puede desconocer. Por lo tanto podemos concluir que el documento electrónico se encuentra enmarcado en la gran clase de los documentos en el más estricto sentido jurídico y que, como tal, tendrá la misma consideración y validez que cualquier otro de los documentos tradicionalmente aceptados y manejados en la actividad jurídica.

Los documentos son frecuentemente utilizados y, en ocasiones, necesarios para poder desarrollar una actividad comercial, empresarial e incluso profesional. A este respecto, es de gran interés la Recomendación adoptada por el Comité de Ministros del Consejo de Europa sobre la armonización de las legislaciones de los Estados miembros en materia de exigencia de un escrito y en materia de admisibilidad de las reproducciones de documentos y de registros informativos⁹⁰, en la que se indica que las empresas recurren cada vez más a técnicas de registro de las informaciones en ordenador, destruyendo los originales para ahorrar costes de archivo y de locales.

Ello es cierto y sirve como punto de partida; pero, no solamente se acude a la informática para registrar las informaciones y como ahorro de costes, sino que también es necesaria para determinadas operaciones, controles y cálculos que se apoyan y se reproducen documentalmente mediante técnicas informáticas y que no sería posible realizarlos si no fuera utilizándolas.

⁹⁰ Nota: Recomendación R (81) 20, adoptada por el Comité de Ministros del Consejo de Europa durante la 341 reunión de los delegados de los ministros, el día 11 de diciembre de 1981, bajo el título de "Recomendación del Comité de Ministros a los Estados Miembros Relativa a la Armonización de las Legislaciones en Materia de Exigencia de un Escrito y en Materia de Admisibilidad de las Reproducciones de Documentos y de Registros informativos". Heredero Higuera indica que el objeto de la Recomendación es doble: armonizar la regulación de la prueba escrita en los países que exigen un medio de prueba escrito para la constancia de prestaciones de una cuantía determinada –como, por ejemplo, el artículo 1280, párrafo segundo del Código Civil español o el 1341 del francés- así como la regulación de los distintos países en materia de conservación y destrucción de documentos. Asimismo, es objeto de la Recomendación la admisibilidad de las reproducciones en microfilm y en soporte informático como medios de prueba en un proceso. Cfr. **Heredero Higuera**, M. "*Valor probatorio de los documentos electrónicos*". Vol. "Encuentros sobre Informática y Derecho" (1990-1991), coord.. M.A. Davara. Universidad p. Comillas (ICADE). Madrid. P. 19.

Sin embargo, en nuestro país no existe una normativa que, con carácter general, permita regular la utilización y validez de estos soportes informáticos en cuanto a su autenticidad y eficacia. Es cierto que existen determinadas disposiciones sectoriales que si lo autorizan y en la que se van basando actuaciones necesarias para la llevanza de determinados datos, fundamentalmente por las empresas.

No existe normativa con carácter general; no obstante, señalaremos la incidencia que con seguridad, en un futuro próximo, tendrá la incorporación de medios electrónicos y técnicos en el desarrollo de la actividad y en el ejercicio de las competencias de las Administraciones Públicas, sobre los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por las Administraciones Públicas, o los que éstas emitan como copias de originales almacenados por estos medios, gozarán de la validez y eficacia de documento original siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación⁹¹.

Un claro ejemplo de por lo que deberá ser aceptado el documento electrónico, es por ejemplo, de la venta por medio de tarjetas de crédito, o cualquier otra transacción por medio de tarjetas de débito, en las que el documento que sale impreso en un material punto de venta, como factura o justificante, es un documento generado por un ordenador, o por un elemento informático, y ha quedado dicho original registrado en un soporte informático. El usuario firma esta factura o justificante aceptando la validez de lo en él expresado que, como hemos dicho, es copia impresa de un original electrónico generado por un procedimiento informático. Además, esta aceptación puede hacer que la operación quede totalmente cumplimentada, pago y abono, y sobre ellas se realicen otra serie de operaciones en cadena, dando validez con ello a la conformidad en forma de la operación.

Se tendría que acometer unas especificaciones que tuvieran como objetivo establecer criterios unificados que permitieran garantizar el contenido de un documento. Esto es, acudir a actividades típicas de normalización establecidas por la propia administración, para poder garantizar la autenticidad de los documentos informáticos respecto a su contenido.

De otra parte, se establecerían unos procedimientos de archivo, identificación y transcripción de los documentos informáticos, para poder acceder a la acreditación de sus contenidos mediante un instrumento fiable; como es lógico, estas funciones de homologación de procedimientos estarán encomendadas a la Administración.

⁹¹ Nota: Ley 30/1991, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de 26 de Noviembre, publicada en el *"Boletín Oficial del Estado Español"* núm. 285, de 27 de noviembre.

Estas tareas de normalización y homologación, establecidas de acuerdo a unos criterios objetivos garantizarán los contenidos de los documentos informáticos, abriendo el camino, junto con otros pasos a recorrer para que puedan, incluso, ser considerados como documentos públicos, cumpliendo los requisitos que, a ese fin, establezcan.

De acuerdo con ello, se realizará el almacenamiento informático durante todo el tiempo que se tenga el soporte informático con los datos almacenados y se protegerán contra cualquier alteración y describirán las operaciones a las que han podido ser sometidos; así, se garantiza la veracidad, la seguridad, confidencialidad y conservación de la información en ellos contenidos. Todo ello proporcionará una seguridad respecto a la originalidad del contenido, con la misma fiabilidad de un documento público.

Por el interés en el tema que estamos analizando, diremos que se abre camino a la admisión de las facturas que son emitidas por vía telemática con ocasión de la repercusión del Impuesto al Valor Agregado, al indicar que la repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento análogo, que podrá emitirse por vía telemática. La factura electrónica deberá conservarse en soportes magnéticos u ópticos de acuerdo con las especificaciones contenidas.

Los principios que deberán informar los sistemas de facturación telemática serían los siguientes: el interés general que supone la aprobación de un sistema de facturación por vía telemática; eficacia tanto en la gestión empresarial y profesional, como en el control administrativo; respeto absoluto al principio de integridad de los datos, debiendo conservarse íntegramente en los ficheros magnéticos y con el máximo nivel de detalle, la información contenida en las facturas; reconocimiento a todos los efectos fiscales del carácter de justificante de las facturas en soporte electrónico, siempre que cumplan los requisitos establecidos.

Las nuevas tecnologías de la información, unidas a otras técnicas, ya antiguas como la criptografía, pueden proporcionar una fiabilidad al documento, mediante procedimientos lógicos de control, a la que proporciona la firma. En este caso, tendríamos que ir hacia el fedatario público electrónico, que puede ofrecer caracteres de autenticidad del documento, con garantías que superan a los errores humanos, fácilmente cometibles. La fórmula de la firma electrónica, registrada por diferentes métodos y técnicas en un fichero público de control, modifica hasta tecnológicamente por razones de seguridad, nos llevaría a la autenticación de los documentos electrónicos mediante medios informáticos. La tecnología informática proporciona múltiples posibilidades de autenticación de los documentos.

No hay ninguna duda respecto al documento en soporte papel que ha sido generado por medios electrónicos y en el que las partes intervinientes, en el caso de una contratación o acuerdo de voluntades, o la persona interesada en el caso

de una declaración o cualquier otro contenido, estampa su firma expresando su aceptación con lo en él indicado. No cabe duda respecto a este documento, decimos, porque se trata de un documento como otro cualquiera en el que la única relación con la informática o con los elementos electrónicos que estamos analizando, es la forma en que el documento ha quedado impreso o grabado en su expresión gráfica exterior sobre el papel⁹². Pero si su contenido está en lenguaje natural, realizado con los signos y símbolos de la escritura en nuestro vocabulario, y una persona acepta ese contenido expresándolo así sobre el propio documento y firmando en prueba de dicha aceptación, ese documento solamente ha tenido una relación, informática o tecnológica, respecto a su plasmación en papel, pero se trata de un documento que no sería objeto de estudio.

La cuestión radica en la validez de los documentos electrónicos propiamente dichos. Respecto a los soportes informáticos, y los documentos generados electrónicamente incorporados a dichos soportes, no hay, en principio, ningún inconveniente para situarlos como prueba documental. El problema surge de si se pueden o no considerar como medios de prueba por sí mismos, en forma independiente⁹³. El documento electrónico se encuentra enmarcado en la gran clase de los documentos en el más estricto sentido jurídico y, como tal, tendrá la misma consideración y validez que cualesquiera otros de los documentos tradicionalmente aceptados y manejados en la actividad jurídica.

Incluso, en el caso de que los datos, por motivos determinados, hayan tenido que ser pasados de un sistema informático a otro, o de un soporte informático a otro, la cuestión estribaría, solamente, en demostrar que concuerdan.

El tema ofrece la única dificultad de necesitar unas medidas de seguridad para que no se modifiquen los datos existentes en los referidos soportes y para poder garantizar, con las responsabilidades de las personas que se indiquen, la originalidad de la información en ellos contenidos. En este sentido, los sistemas deberán estar provistos de las medidas de seguridad necesarias para evitar una alteración de los registros y deberán permitir restituir en cualquier momento las informaciones registradas, en forma que se puedan leer directamente.

⁹² Nota: incluso hoy en día, múltiples notarías utilizan impresos y formularios contenidos en soportes informáticos que después llevan a soporte papel con los datos de los comparecientes y el Notario, en su función de fedatario público, solemniza, convirtiéndose en un documento público con todas las características.

⁹³ Indica, en este sentido, Sanchis Crespo, que resulta innegable que en la leyes procesales se desprende inequívocamente un concepto de documento que lo identifica con el escrito en soporte tradicional. La cuestión radica en saber si el escollo que supone la interpretación literal de la legalidad vigente es o no salvable. Para ello debemos tener en cuenta que la exacta significación de la ley no obedece solamente a un análisis exclusivamente gramatical y que es posible tomar en cuenta otros criterios como el teleológico y el sociológico. Con ayuda de ellos la interpretación puede ser diversa y en consecuencia el alcance que deba dársele al vocablo documento puede ser más amplio que el tradicional, sin que ello suponga una desvinculación de la ley. **Sanchis Crespo, C.** *“La Prueba por Soportes Informáticos”*. Ed. Tirant lo Blanch. Segunda edición. 1999. Valencia, España. P. 63.

Por lo anterior la legislación fiscal estableció un apartado referente a los medios electrónicos, artículos que considero como requisitos para la admisibilidad de los documentos electrónicos, que son los siguientes:

Artículo 17-D. Cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, éstos deberán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor, salvo los casos que establezcan una regla diferente. Las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general, podrán autorizar el uso de otras firmas electrónicas.

Para los efectos mencionados en el párrafo anterior, se deberá contar con un certificado que conforme el vínculo entre un firmante los datos de creación de una firma electrónica avanzada, expedido por el Servicio de Administración Tributaria cuando se trate de personas morales y de los sellos digitales previstos en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, y por un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México cuando se trate de personas físicas. El Banco de México publicará en el Diario Oficial de la Federación la denominación de los prestadores de los servicios mencionados que autorice y, en su caso, la revocación correspondiente.

En los documentos digitales, una firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente sustituirá a la firma autógrafa del firmante, garantizará la integridad del documento y producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

Se entiende por documento digital todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.

Los datos de creación de firmas electrónicas avanzadas podrán ser tramitados por los contribuyentes ante el Servicio de Administración Tributaria o cualquier prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México.

Cuando los datos de creación de firmas electrónicas avanzadas se tramiten ante un prestador de servicios de certificación diverso al Servicio de Administración Tributaria, se requerirá que el interesado previamente comparezca personalmente ante el Servicio de Administración Tributaria para acreditar su identidad. En ningún caso los prestadores de servicios de certificación autorizados por el Banco de México podrán emitir un certificado sin que previamente cuenten con la comunicación del Servicio de Administración Tributaria de haber acreditado al interesado, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto expida. A su vez, el prestador de servicios deberá informar al Servicio de Administración

Tributaria el código de identificación único del certificado asignado al interesado.

La comparencia de las personas físicas a que se refiere el párrafo anterior, no podrá efectuarse mediante apoderado o representante legal. Únicamente para los efectos de tramitar la firma electrónica avanzada de las personas morales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19-A de este Código, se requerirá el poder previsto en dicho artículo.

La comparencia previa a que se refiere este artículo también deberá realizarse cuando el Servicio de Administración Tributaria proporcione a los interesados los certificados, cuando actúe como prestador de servicios de certificación.

Los datos de identidad que el Servicio de Administración Tributaria obtenga con motivo de la comparencia, formarán parte del sistema integrado de registro de población, de conformidad con lo previsto en la Ley General de Población y su Reglamento, por lo tanto dichos datos no quedarán comprendidos dentro de lo dispuesto por los artículos 69 de este Código y 18 de la Ley Federal de transparencia y acceso a la información Pública Gubernamental.

Para los efectos fiscales, los certificados tendrán una vigencia de dos años, contados a partir de la fecha en que se hayan expedido. Antes de que concluya el período de vigencia de un certificado, su titular podrá solicitar uno nuevo. En el supuesto mencionado el Servicio de Administración Tributaria podrá, mediante reglas de carácter general, relevar a los titulares del certificado de la comparencia personal ante dicho órgano para acreditar su identidad y, en el caso de las personas morales, la representación legal correspondiente, cuando los contribuyentes cumplan con los requisitos que establezcan en las propias reglas. Si dicho órgano no emite las reglas de carácter general, se estará a lo dispuesto en los párrafos sexto y séptimo de este artículo.

Para los efectos de este Capítulo, el Servicio de Administración Tributaria aceptará los certificados de firma electrónica avanzada que emita la Secretaría de la Función Pública, de conformidad con las facultades que le confieran las leyes para los servidores públicos, así como los emitidos por los prestadores de servicios de certificación que estén autorizados para ellos en los términos del derecho federal común, siempre que en ambos casos, las personas físicas titulares de los certificados mencionados hayan cumplido con lo previsto en los párrafos sexto y séptimo de este artículo.

Artículo 17-E. Cuando los contribuyentes remitan un documento digital a las autoridades fiscales, recibirán el acuse de recibo que contenga el sello digital. El sello digital es el mensaje electrónico que acredita que un documento digital fue recibido por la autoridad correspondiente y estará sujeto a la misma

regulación aplicable al uso de una firma electrónica avanzada. En este caso, el sello digital identificará a la dependencia que recibió el documento y se presumirá, salvo prueba en contrario, que el documento digital fue recibido en la hora y fecha que se consignan en el acuse de recibo mencionado. El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios para que los contribuyentes puedan verificar la autenticidad de los acuses de recibo con sello digital.

Artículo 17-F. El Servicio de Administración Tributaria podrá proporcionar los siguientes servicios de certificación de firmas electrónicas avanzadas:

- I. Verificar la identidad de los usuarios y su vinculación con los medios de identificación electrónica.
- II. Comprobar la integridad de los documentos digitales expedidos por las autoridades fiscales.
- III. Llevar los registros de los elementos de identificación y de vinculación con los medios de identificación electrónicos de los firmantes y, en su caso, de la representación legal de los firmantes y de aquella información con la que haya verificado el cumplimiento de fiabilidad de las firmas electrónicas avanzadas y emitir el certificado.
- IV. Poner a disposición de los firmantes los dispositivos de generación de los datos de creación y de verificación de firmas electrónicas avanzadas o sellos digitales.
- V. Informar, antes de la emisión de un certificado a la persona que solicite sus servicios, de las condiciones precisas para la utilización de certificado y de sus limitaciones de uso.
- VI. Autorizar a las personas que cumplan con los requisitos que se establezcan en reglas de carácter general, para que proporcionen los siguientes servicios:
 - a. Proporcionar información sobre los certificados emitidos por el Servicio de Administración Tributaria, que permitan a terceros conocer:
 1. Que el certificado fue emitido por el Servicio de Administración Tributaria.
 2. Si se cuenta con un documento suscrito por el firmante nombrado en el certificado en el que se haga constar que dicho firmante tenía bajo su control el dispositivo y los datos de creación de la firma electrónica avanzada en el momento en que se expidió el certificado y que su uso queda bajo su exclusiva responsabilidad.

3. Si los datos de creación de la firma eran válidos en la fecha en que se expidió el certificado.
4. El método utilizado para identificar al firmante.
5. Cualquier limitación en los fines o el valor respecto de los cuales puedan utilizarse los datos de creación de la firma o el certificado.
6. Cualquier limitación en cuanto al ámbito o el alcance de la responsabilidad del Servicio de Administración Tributaria.
7. Si se ofrece un servicio de terminación de vigencia de los certificados.

- b. Proporcionar los servicios de acceso al registro de certificados. A dicho registro podrá accederse por medios electrónicos.

Las facultades mencionadas podrán ser ejercidas directamente en cualquier tiempo por el Servicio de Administración Tributaria pudiendo hacerlo en forma separada o conjunta con las personas autorizadas en los términos de esta fracción.

Artículo 17-G. Los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria para ser considerados válidos deberán contener los datos siguientes:

La mención de que se expiden como tales. Tratándose de certificados de sellos digitales, se deberán especificar las limitantes que tengan para su uso. El código de identificación único del certificado. La mención de que fue emitido por el Servicio de Administración Tributaria para ser considerados válidos deberán contener los datos siguientes:

- I. La mención de que se expiden como tales. Tratándose de certificados de sellos digitales, se deberán especificar las limitantes que tengan para su uso.
- II. El código de identificación único del certificado.
- III. La mención de que fue emitido por el Servicio de Administración Tributaria y una dirección Electoral.
- IV. Nombre del titular del certificado y su clave del registro federal de contribuyentes.
- V. Periodo de vigencia del certificado, especificando el día de inicio de su vigencia y la fecha de su terminación.
- VI. La mención de la tecnología empleada en la creación de la firma electrónica avanzada contenida en el certificado.
- VII. La clave pública del titular del certificado.

Cuando se trate de certificados emitidos por prestadores de servicios de certificación autorizados por el Banco de México, que amparen datos de creación de firmas electrónicas que utilicen para los efectos fiscales, dichos certificados deberán reunir los requisitos a que se refieren las fracciones anteriores, con excepción del señalado en la fracción III. En sustitución del requisito contenido en dicha fracción, el certificado deberá contener la identificación del prestador de servicios de certificación y su dirección electrónica, así como los requisitos que para su control, establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

Artículo 17-I. La integridad y autoría de un documento digital con firma electrónica avanzada o sello digital será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.

Artículo 17-J. El titular de un certificado emitido por el Servicio de Administración Tributaria tendrá las siguientes obligaciones:

I. Actuar con diligencia y establecer los medios razonables para evitar la utilización no autorizada de los datos de creación de la firma.

II. Cuando se emplee el certificado en relación con una firma electrónica avanzada, actuar con diligencia razonable para cerciorarse de que todas las declaraciones que haya hecho en relación con el certificado, con su vigencia, o que hayan sido consignados en el mismo, son exactas.

III. Solicitar la revocación del certificado ante cualquier circunstancia que pueda poner en riesgo la privacidad de sus datos de creación de firma.

El titular del certificado será responsable de las consecuencias jurídicas que deriven por no cumplir oportunamente con las obligaciones previstas en el presente artículo.

Sin embargo, podríamos analizar referente al valor probatorio; la evolución del llamado derecho probatorio va de acuerdo con el devenir de las doctrinas filosófico-políticas y también con la estructura particular de cada sociedad. Los diversos sistemas filosóficos predicados en las distintas etapas de la historia de la humanidad le han impreso su sello característico al correspondiente sistema probatorio. Sabemos bien que desde este punto de vista tenemos al individualismo greco-romano, el feudal, el derivado del capitalismo, así como del socialismo. A cada uno de ellos corresponde una determinada fisonomía probatoria procesal. Así por ejemplo, la filosofía feudalista llevó su noción de clases sociales hasta la valoración de los testimonios; la filosofía católica trasladó sus principios a la confesión judicial y al juramento; con la Revolución Francesa el rito procesal probatorio se democratizó y se impuso el íntimo convencimiento como sistema evaluador de prueba; el capitalismo de los estados industrializados impuso más tarde la noción de la verdad formal y el sistema dispositivo que hace del juez un pasivo espectador del proceso.

A dicha evolución habrá que mencionar que el desarrollo de las ciencias y técnicas han contribuido, particularmente en el último siglo, a darle una nueva orientación a los sistemas probatorios.

Sabemos que la teoría de la prueba se subordina a la teoría general del proceso, entendiendo por proceso al conjunto complejo de actos, provenientes del Estado, de las partes y de terceros ajenos a la relación sustancial. De esta manera, es menester mencionar el debate en materia probatoria sobre la unidad o diversidad de procesos, para plantear igualmente la existencia de diferentes pruebas. Al respecto, es posible pensar que la prueba judicial es única, cualquiera que sea el área jurisdiccional en que se utilice, ya que los principios universales que gobiernan al proceso son también los principios universales que orientan a la prueba.

Sobre la noción de prueba que se tiene hoy en día un concepto uniforme y generalizado. Las pruebas son hechos, surgen de la realidad extrajurídica, del orden natural de las cosas. Las pruebas no son una creación del derecho, su existencia y valor se toman de la realidad extrajurídica preconstruidas como fuentes y construidas como medios.

Sabemos que en la actualidad los sectores esenciales de actividad, tanto a nivel público como privado, están sujetos, en la práctica de sus asuntos y en razón de su clientela o naturaleza de sus actividades, a reglas judiciales de prueba, como serían la redacción y firma de escritos.

Por otra parte, el creciente aumento en el volumen y complejidad de las actividades a realizar ha provocado que manifestaciones tales como la elaboración de documentos escritos se vean total o parcialmente modificadas en función de razones de orden práctico, por otro tipo de soportes derivados de la evolución misma de la tecnología, mejor adaptadas a las estrategias de gestión moderna; de este modo, tenemos a la informática, la microfilmación, archivos magnéticos, etcétera. Ahora bien, en la mayoría de las ocasiones este tipo de prácticas no tienen en cuenta a las disposiciones legales, y estas últimas, a su vez, no consideran consignas específicas en torno a estos soportes.

Tomemos, por ejemplo a los soportes informáticos que figuran actualmente a través de documentos tales como facturas, cheques, letras de cambio, pagarés, etcétera, realizados por medios computarizados, los cuales no obstante son cada vez más comunes.

CONCLUSIONES

Sin duda alguna, el Derecho informático se ha constituido en nuestro tiempo en un desafío permanente, al exigir una adecuación a los nuevos fenómenos que la vida social va presentando de manera que se encuentre preparada la sociedad a insertarlos dentro de sus ámbitos de conocimiento y acción.

En esta era avasalladora de la informática, dicho desafío adquiere connotaciones técnicas y jurídicas muy significativas, como son la necesaria integración del jurista y otros profesionistas en ámbitos transdisciplinarios, una revitalización y, en su caso, creación de instituciones jurídicas que preserven la justicia y el bien común, así como una actualización del valor certeza jurídica, ya que el enfoque tradicionalista apunta a la inmutabilidad del orden jurídico basado en la fricción de que las normas son conocidas por todos, y ante la gran diversificación de conocimientos, nada mejor que el adecuado uso de la informática que atenúe, entre otras cosas, el inexorable aforismo que pregona que “la ignorancia de la ley no exime su cumplimiento...”.

Los inevitables avances tecnológicos han logrado que las computadoras se conviertan en una de las fuerzas más poderosas de la sociedad actual, haciendo posible su uso, tanto en organizaciones de todos tamaños como en los mismos hogares. Actualmente dichas máquinas constituyen la fuerza motriz de la revolución informática, la cual está provocando serios cambios en los individuos, cambios de índole positivo, observándolo de forma general.

Entre las implicaciones positivas podemos mencionar las siguientes: nuevas oportunidades de trabajo, con la creación de nuevos empleos en áreas tales como las de programación, operación de computadoras y administración de sistemas de información, la demanda actual de personas calificadas para estos trabajos es muy superior a la oferta; mayor satisfacción en el trabajo, los científicos e ingenieros pueden resolver problemas complejos, los profesores, empleados y profesionales en general, pueden dejar a las computadoras las tareas repetitivas y aburridas y concentrarse en aspectos más trascendentes en sus respectivas áreas; aumento en la productividad, evitando el desperdicio y mejorando la eficacia, generando mejores productos, grandes ahorros y mejor servicio a los clientes.

Semejante desarrollo no podrá dejar impasibles a las administraciones tributarias, que tendrán que incorporar a sus procedimientos herramientas electrónicas de proceso de información, sobre todo para utilizar en beneficio propio las ventajas proporcionadas por la informática, habiendo podido, de tal manera, procesar una cantidad de información tan espectacular que sin aquellas herramientas sería imposible administrar sistemas fiscales tan complejos.

En la administración pública, y habida cuenta que en la actualidad se presentan un crecimiento extraordinario en el volumen y complejidad de actividades en las dependencias gubernamentales, debido, entre otras cosas, al pronunciado desarrollo demográfico, económico y tecnológico, ello ha obligado a que dicho sector, en sus diferentes niveles: federal, estatal y municipal, esté capacitado para recibir, tramitar, analizar y difundir todo tipo de información jurídica para su correcto funcionamiento.

Mediante la adecuada aplicación de la informática jurídica de control y gestión se puede lograr un mejoramiento sustancial de las estructuras jurídico-administrativas y los sistemas de operación, medida indispensable para que las entidades del sector público, a través de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, alcancen sus objetivos sociales (Justicia y Bien Común), apoyados en la utilización de la tecnología moderna.

Sin lugar a dudas que uno de los principales beneficios en esta área, además de la agilización en la tramitación de asuntos jurídico-administrativos, es la disminución de la inercia burocrática y corrupción, lo cual alcanza niveles más significativos en el caso de la administración de justicia, permitiendo la impartición de una justicia rápida, expedita y particularizada, en suma, realmente justa.

Cabe comentar, que haciendo uso de Facturas Electrónicas debidamente reconocidas y auténticas, evitaríamos ciertas obligaciones de no hacer materia fiscal, como por ejemplo el uso de documentación falsa, la cual es utilizada por ciertos contribuyentes para comprobar operaciones inexistentes, ha sido y es para algunas administraciones, un grave problema al que se han enfrentado y aún hoy se enfrentan en diversos países y en distintos espacios recaudadores.

Otra obligación de no hacer en materia fiscal que evitaríamos con ayuda de la Factura Electrónica sería la de llevar doble contabilidad, es cuando un contribuyente del IVA que realiza actos o actividades lleva doble registro de distinto contenido de sus operaciones.

Y en especial podría la autoridad administrativa mejorar sus funciones, objetivos y resultados, ya que dicho documento le ayudaría a reducir los altos niveles de evasión de impuestos en nuestro país, logrando así una institución eficaz y veraz en México.

Lo anterior lo lograríamos, toda vez que existiría un acercamiento al contribuyente facilitándole el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales, así lograremos combatir con eficacia la evasión y elusión fiscal.

Con un esfuerzo continuo, de aprovechar la informática como apoyo para la fiscalización, lograremos que exista información veraz y eficaz para la toma de decisiones, y esto sin duda alguna será uno de los factores importantes para reducir el porcentaje de evasión en México. Logrando una mayor presencia fiscal y obtener un alto nivel de recaudación. Además de que los administradores,

mediante la información, están en condiciones de tomar decisiones que se traduzcan en ordenes de ejecución y que posteriormente, al ser operadas vuelven a transformarse en información que como un flujo será analizada y evaluada, lo que al repetirse de manera sistemática y continua permitirá que se mejoren los niveles de cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes y se promueva la eficiencia en la administración tributaria.

De lo expuesto, llegamos a la conclusión del reconocimiento del documento electrónico, y del que se encuentran en soporte informático o susceptible de ser tratado por medios informáticos, así como el que ha sido generado a partir de un soporte informático, en todo su alcance y extensión, como verdadero documento en el sentido jurídico del término y como medio de prueba.

El documento electrónico es un documento como tal, cumpliendo, en principio, con las características que la legislación positiva exige a cualquier otro documento. Se encuentra, por tanto, enmarcado en la gran clase de los documentos en el más estricto sentido jurídico y, como tal, tiene la misma consideración y validez que cualesquiera otros de los documentos tradicionalmente aceptados y manejados en la actividad jurídica.

Respecto a los documentos que se encuentran en soporte papel, resultado de la salida impresa del contenido de un soporte informático, no plantean ningún problema ya que es, en definitiva, este listado impreso el que va a ser considerado como documento y su contenido se valorará independiente del que figure en el soporte informático siendo el del papel el que va a ser tenido en cuenta.

El documento electrónico, incluso, tendrá en el futuro la cualidad de documento público si cumple con los requisitos y formalidades que la ley exige para este tipo de documentos y, por tanto, gozará de los efectos que la legislación atribuye a dichos documentos⁹⁴.

Habría que tratar este tipo de documentos electrónicos como si se tratara de otro tipo de documento y ser sometido, en cuanto a su efectividad y validez, a las reglas del reconocimiento judicial y del peritaje, admitidas y regladas en la legislación procesal civil.

Con la firma electrónica se puede conseguir garantizar que es una persona la que interviene en una determinada transacción, así como que el documento está íntegro y corresponde con su contenido original, sin haber sido transformado en la transmisión. Para ello hay que establecer un método seguro que asocie una clave electrónica a una persona de forma que, utilizándola, se pueda decir que está electrónicamente firmado el documento y, en el otro extremo de la transmisión, se

⁹⁴ Nota: Es posible que en este aspecto se debieran estudiar las seguridades jurídicas para que se pueda explicar, en una sencilla aplicación tecnológica, de qué forma se ofrecen las garantías que un documento público debe llevar consigo en cuanto a su fuerza probatoria o, expresado de otra forma, su trascendental efecto sobre el fondo del proceso.

necesitará otro método para poder comprobar que es esa persona realmente la que firmó el documento.

En el ámbito de administración específicamente en cuanto a la prestación de los servicios técnicos y administrativos necesarios para garantizar la seguridad, validez y eficacia de la emisión y recepción de comunicaciones y documentos a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos en el ámbito de las relaciones entre las administraciones y entre el administrado y la administración será la responsable de otorgar la validez y establecer los requisitos necesarios para la eficacia de la factura electrónica.

Sin la Factura Electrónica, como obligación fiscal, podemos darnos cuenta que actualmente cuando los contribuyentes no cumplen con las obligaciones fiscales de manera correcta y oportuna que establece la legislación fiscal, la administración debe desarrollar las acciones necesarias para detectar las diversas formas de incumplimiento, determinar éste en cantidad líquida, y en su caso, exigir el pago de los créditos fiscales no cubiertos en tiempo a través de la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución hasta lograr su recuperación. Si la administración no realiza estas acciones, se estará propiciando una conducta de incumplimiento de obligaciones fiscales, dado que los contribuyentes detectan que la autoridad fiscal no les cobrará los adeudos que han generado, no los sancionará y, por lo tanto, optan por autofinanciarse con los recursos fiscales. Podremos determinar que la Factura Electrónica, sería de gran ayuda tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria y evitaríamos un largo procedimiento.

BIBLIOGRAFÍA

- 1.- **ARRIOJA VIZCAÍNO**, Adolfo “Derecho Fiscal”. Ed. Themis. Primera edición. 2001. México.
- 2.- **CAMARGO**, Pedro Pablo. “El control Fiscal en los Estados Americanos y México”. Ed. Instituto de Investigación Jurídica. Primera edición. 2000. México.
- 3.- **CARRASCO IRIARTE**, Hugo. “Derecho Fiscal”. Ed. IURE. Primera edición. 2001. México.
- 4.- **CURIEL VILLASEÑOR**, Omar. “Principios Tributarios”. Ed. Calidad en Información. Primera edición. 2001. México.
- 5.- **DAVARA RODRÍGUEZ**, Miguel Angel. “Manual de Derecho Informático”. Ed. Aranzadi. Cuarta edición. 2001. Navarra, España.
- 6.- **DE LA CUEVA**, Arturo. “Derecho Fiscal”. Ed. Porrúa. Primera edición. 1999. México
- 7.- **DIAZ**, Vicente Oscar, “El Comercio Electrónico y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales”. Ed. Ediciones Macchi. Primera edición. 2001. Buenos Aires, Argentina.
- 8.- **DOMINGUEZ MOTA**, Enrique y Enrique Calvo Nicolau. “Impuestos”. Ed. Docal Editores, S.A. Segunda edición. 1997. México.
- 9.- **FLORES ZAVALA**, Ernesto. “Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas”. Ed. Porrúa. Primera edición. 1997. México.
- 10.- **FONT**, Andrés “Seguridad y Certificación en el Comercio Electrónico”. Ed. Fundación Retevisión. Primera edición. 2000. Madrid, España.
- 11.- **GALEOTTI FLORI**, Mario Alberto. “Commercio Elettronico e Fisco”. Ed. G. Giappichelli Editore-Torino. Primera edición. 2002 Italia.
- 12.- **GALINDO**, Fernando. “Derecho e Informática”. Ed. La Ley-Actualidad. Primera edición 1998. Madrid, España.
- 13.- **HERNÁNDEZ SALCEDO**, Ricardo. “La función de Liquidación en el Impuesto al Valor Agregado”. Ed. INDETEC. Primera edición. 1996. México.
- 14.- **INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS**. “Diálogos sobre la informática Jurídica”. Ed. UNAM. Primera edición. 2000. México.

- 15.—**INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS.** “Diálogo Jurídico Mexicano”. Ed. Porrúa. Primera Edición. 2005. México.
- 16.- **INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS.** “Investigación y Desarrollo en la Reforma Fiscal”. Ed. UNAM. Primera edición. 2002. México.
- 17.- **INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS.** “Revolución y Tecnología, Estado y Derecho”. Tomo I. Ed. UNAM. Primera edición. 1993. México.
- 18.- **JIJENA LEIVA**, Renato, Pablo Andrés Palazi y Julio Téllez Valdés. “El derecho y la sociedad de la información: la importancia de Internet en el mundo actual”. Ed. Grupo editorial Miguel Angel Porrúa. Primera edición, 2003. México, Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, Campus Estado de México.
- 19.- **JIMÉNEZ OTTALENGO**, Regina y María Teresa Carreras Zamacona. “Metodología para la investigación en Ciencias de lo Humano”. Ed. Publicaciones Cruz O., S.A. Primera edición. 2002. México.
- 20.- **LATAPÍ RAMÍREZ**, Mariano. “Introducción al Estudio de las Contribuciones” Ed. McGraw-Hill. Primera edición. 1999. México.
- 21.- **LONG**, Larry. “Introducción a las Computadoras y al Procesamiento de Información”. Ed. Prentice-Hall Hispanoamericana, S.A. Cuarta edición. 1995. México.
- 22.- **MANJARES RIVERA**, Jorge. “La Construcción Democrática de la rendición de cuentas y la fiscalización en la administración Pública de México 1997-2001”. Ed. Instituto Nacional de administración Pública. Primera edición. 2003. México.
- 23.- **MARGÁIN MANAUTAU**, Emilio. “Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”. Ed. Porrúa. Decimotercera edición. 1997. México.
- 24.- **MERINO JARA**, Isaac. “Facturas y registros: requisitos y efectos fiscales”. Ed. LEX NOVA. Tercera edición. 1999. Valladolid, España.
- 25.- **NAVARRO BAÑUELOS**, Ramón. “El Código Fiscal de la Federación y la fiscalización Coordinada”. Ed. INDETEC. Primera edición. 1994. México.
- 26.- **OROZCO GÓMEZ**, Javier. “El marco jurídico de los Medios Electrónicos”. Ed. Porrúa. Primera edición. 2001. México.
- 27.- **PRIETO CASTRO**, L. “Derecho Procesal Civil”. Ed. Tecnos. Tercera edición. Segunda reimpresión. 1997. Madrid, España.
- 28.- **QUINTANA VALTIERRA**, Jesús y Jorge Rojas Yáñez. “Derecho Tributario Mexicano”. Ed. Trillas. Segunda edición. 1991. México.

- 29.-RIBAS**, Alejandro Javier. “Aspectos Jurídicos del comercio electrónico en Internet”. Ed. Aranzadi. Primera edición 1999. Pamplona, Española
- 30.-RIOS GRANADOS**, Gabriela. “Conceptos de reformas fiscal”. Ed. UNAM. Primera edición 2002. México.
- 31.-RIOS ESTAVILLO**, Juan José. “Derecho e Informática en México”. Ed UNAM. Primera edición. 1997. México.
- 32.-RUSTAD**, Michael y Cyrus Daftary. “E-Business Legal. Handbook”. Ed. Aspen law & Business, a Division of Aspen Publishers, Inc. Primera edición. 2003. N.Y.,USA.
- 33.-SANCHEZ ESTRELLA**, Oscar. “TPV plus 2003”. Ed. ANAYA Multimedia . Primera edición. 2003. Madrid, España.
- 34.-SANCHEZ GOMEZ**, Narciso. “Derecho Fiscal Mexicano”. Ed. Porrúa. Primera edición.1999 Mexico.
- 35.-SARRA**, Andrea Viviana. “Comercio Electrónico y Derecho”. Ed. Astrea. Primera edición. 2000. Buenos Aires, Argentina.
- 36.- SHIM**, Jae y Anique A. Qureshi. “The internacional Handbook of Electronic comerce” Ed GPCo. AMACOM. Primera Edición 2003. N.Y.,USA.
- 37.-TÉLLEZ VALDES**, Julio. “Derecho Informático” Ed. UNAM. Primera edición. 1996. México.
- 38.- TÉLLEZ VALDES**, Julio. “Derecho Informático” Ed. McGraw-Hill. Segunda edición. 1996. México.
- 39.- YANOME YESAKI**, Mauricio. “Compendio de Derecho Fiscal”. Ed. Elsa G. De Iazcano. Primera edición. 2002. México.
- 40.-ZEDILLO**, Ernesto. “Los avances tecnológicos nos obligan adoptar una actitud abierta, pero responsable frente al uso de la tecnología, particularmente cuando ya vivimos en la era del conocimiento, y aún del comercio electrónico”. Ed. Dirección General de Comunicación Social. Primera edición. 1999. México.

HEMEROGRAFÍA

- 1.- **ALVAREZ ARANA**, José Federico. “Consideraciones para un sistema de control y seguimiento de fiscalización”. Revista INDETEC, No. 91, Noviembre-Diciembre, 1995, Guadalajara, México.
- 2.- **ALVAREZ ARANA**, José Federico. “La programación y selección de contribuyentes en el marco de la fiscalización coordinada”. Revista trimestre Fiscal, Año 19, No. 63. Julio-Septiembre, 1998, México.
- 3.- **AMATUCCI**, Andrea. “Fraude y Evasión: Vías”. Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas, No. 7, 1999, S.L.P, México.
- 4.- **CAMPOLI**, Gabriel Andrés. “Las lagunas legales en la firma electrónica”. Revista de Ciencias Penales. Iter Criminis, No. 9. Segunda época, Enero- Marzo, 2004, México.
- 5.- **CORRADINE**, Jorge. “La informática en apoyo de la simplificación tributaria”. Revista Trimestre Fiscal, Año. 16, No. 49, Enero-Marzo, 1995, Guadalajara, México.
- 6.- **DE LA GARZA**, Sergio Francisco. “Procedimientos de Control y Fiscalización”. Revista Trimestre Fiscal, Año 19, No. 63, Julio- Septiembre, 1998, México.
- 7.- **DÍAZ GONZÁLEZ**, Luis Raúl, “Documentación y firma electrónicas”. Revista Nuevo Consultorio Fiscal, No. 344, 2ª. Qna. de Diciembre, 2003, México.
- 8.- **FANTA IVANOVIC**, Enrique, René Sánchez García y Abelardo Delgado Pacheco. “Mecanismos Administrativos para el Combate a la Elusión y a la Evasión Tributarias”. Revista Trimestre Fiscal, Año 19, No. 63, Julio- Septiembre, 1998, México.
- 9.- **FERNÁNDEZ VILLAFANE**, Otilio. “El control del fraude fiscal. Soluciones informáticas”. Revista Trimestre Fiscal, Año 16, No. 49, Enero- Marzo, 1995, Guadalajara, México.
- 10.- **GARCÍA MAS**, Francisco Javier. “La contratación electrónica: la firma y el documento electrónico”. Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, Año LXXI, Mayo-Junio, 1999. Madrid, España.
- 11.- **HERNÁNDEZ SALCEDO**, Ricardo. “Enajenaciones exentas previstas en el Artículo 9 de la Ley del IVA”. Revista INDETEC, No. 91, Noviembre-Diciembre, 1995, Guadalajara, México.
- 12.- **LAJUD DESENTIS**, César. “El Comercio Electrónico como mecanismo de apoyo a las exportaciones mexicanas”. Revista Comercio Exterior. Vol. 49, No. 10, Octubre, 1999, México.

- 13.- LARIOS CONTRERAS, Cesaréo.** “Aspectos de planeación en la Fiscalización Coordinada”. Revista INDETEC, No. 91, Noviembre-Diciembre, 1998, Guadalajara, México.
- 14.- LOMELÍ CEREZO, Margarita.** “Modalidades y tratamiento de la evasión legal impositiva”. Revista Trimestre Fiscal, Año 19, No. 63, Julio- Septiembre, 1998, México.
- 15.- LÓPEZ GONZÁLEZ, Adriana.** “Segunda parte del seminario, Régimen Jurídico del Comercio Electrónico”. Revista de La Barra Mexicana. Colegio de abogados, A.C. No. 25, Marzo, 2000, México.
- 16.- LÓPEZ IBÁÑEZ, Luis.** “El control Fiscal y la informática”. Revista Trimestre Fiscal, Año 19, No. 63, Julio-Septiembre, 1998, México.
- 17.- MARTINO, Antonio.** “El comercio Electrónico es una realidad, lo acepte o no el Derecho”. Revista Derecho de la Alta Tecnología (DAT), Año VIII, No. 92, Abril, 1996, Buenos Aires, Argentina.
- 18.- MILLA ARUFE, José de Jesús y Deyanira Arisbe Gutiérrez Hernández.** “Documentos digitales, firma electrónica avanzada y sellos digitales”. Revista Nuevo Consultorio Fiscal, No. 349, 1ª Qna. de marzo, 2004, México.
- 19.- NAVARRO BAÑUELOS, Ramón.** “Las Obligaciones de los contribuyentes en el Código Fiscal de la Federación”. Revista INDETEC, No. 91, Noviembre-Diciembre, 1995, Guadalajara, México.
- 20.- NEVROS, John.** “La importancia de mantenerse al día en los desarrollos de la tecnología de proceso de datos en la Administración Tributaria”. Revista Trimestre Fiscal, Año 16, No. 49, Enero-Marzo, 1995, Guadalajara, México.
- 21.- OLIVER CUELLO, Rafael.** “La Regulación Tributaria de las Facturas Electrónicas en España”. Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas, No. 7, 1999. S.L.P. México.
- 22.- PACHECO MARTINEZ, Filiberto.** “El Comercio Electrónico y su trascendencia jurídica”. Revista PEMEX LEX, Nos. 139-140, Enero-Febrero, 2000, México.
- 23.- PAVESI, Pedro.** “El procesamiento automático de datos: eficaz instrumento en materia de política tributaria”. Revista Trimestre Fiscal, Año 16, No. 49, Enero-Marzo, 1995, Guadalajara, México.
- 24.- PLASCENCIA RODRÍGUEZ, José Francisco.** “Obligaciones Fiscales en materia de IVA”. Revista INDETEC, No. 91, Noviembre-Diciembre, 1995, Guadalajara, México.

- 25.- PIZA RODRÍGUEZ**, Julio Roberto. “El IVA, técnicas, procedimientos y sistemas para su control”. Revista Trimestre Fiscal, Año 19, No. 63, Julio-Septiembre, 1998, México.
- 26.- QUEZADA ENRIQUEZ**, Moctezuma y Fernando Campuzano Granados. “La Función de Fiscalización”. Revista Trimestre Fiscal, Año 19, No. 63, Julio-Septiembre, 1998, México.
- 27.- RAMÍREZ**, Miguel Angel. “El Comercio Electrónico ¿Una revolución en marcha?”. Revista Comercio Exterior, Vol. 49, No. 10, Octubre, 1999, México.
- 28.- REGINO GARCÍA**, Ernesto. “Comercio Electrónico documento electrónico y seguridad jurídica”. Revista Instituto de Investigaciones Jurídicas, Vol. IV, No. 62, Enero-Junio, 1997, Guanajuato, México.
- 29.- RODRÍGUEZ DE LAS HERAS BALLELL**, Teresa. “Mercado o sistema. Una propuesta sobre la delimitación del mercado relevante en el espacio digital”. No. 244, Abril-Junio, 2002, Madrid, España.
- 30.- ROMERO**, Carlos y Adrián Ten Kate. “Efectos del Comercio Electrónico sobre el mercado y la regulación”. Revista Gaceta de competencia Económica, Año 2, No. 4, Mayo-Agosto, 1999, México.
- 31.- SÁNCHEZ**, Verónica y Jorge Taboada. “Quién me protege en línea?”. Periódico Reforma, Sección A. 2 de Septiembre de 2002. México.
- 32.- SANTIAGO MARTÍN**, José Damián. “La aplicación de la Informática en la organización y en los procedimientos de la Administración Tributaria”. Revista Trimestre Fiscal, Año 16, No. 49, Enero-Marzo, 1995, Guadalajara, México.
- 33.- VILLAREAL**, Enrique. “Cerca, reconocimiento de firma digital y factura electrónica”. Periódico El Financiero. 17 de marzo de 2003, México.

LEGISLACIÓN

- “Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”. (2005). México. Porrúa
- “Código Fiscal de la Federación”. (2005). México: SISTA.
- “Ley del Impuesto al Valor Agregado”. (2005). México: SISTA
- “Ley del Impuesto Especial sobre producción y servicios”. (2005). México: SISTA
- “Ley del Impuesto sobre la Renta”. (2005). México: SISTA
- “Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado”. (2005). México: SISTA.
- “Reglamento de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios”. (2005). México: SISTA.
- “Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta”. (2005). México: SISTA.

DICCIONARIOS

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. “Diccionario Jurídico Mexicano”. Ed. Porrúa. Primera Edición. 2005. México.

COROMINAS, J “Diccionario Crítico Etimológico de la lengua castellana”. Ed Gredos. Primera Edición 2002, Madrid España.