



---

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE  
MEXICO**

CIUDAD UNIVERSITARIA  
FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

**LOS COMPROBANTES FISCALES ELECTRÓNICOS**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

ERICK MÉNDEZ BANDALA

ASESOR:

MAESTRO VÍCTOR MANUEL DÁVILA BARRAZA

MÉXICO, D.F. FEBRERO 2011.





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.



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AVENIDA DE  
MEXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"  
FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y  
FINANZAS PÚBLICAS.

Cd. Universitaria, D. F., 1 de Marzo de 2011

**DR. ISIDRO ÁVILA MARTÍNEZ**  
**DIRECTOR GENERAL DE LA**  
**ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.**  
**Presente.**

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **ERICK MÉNDEZ BANDALA** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada "LOS COMPROBANTES FISCALES ELECTRÓNICOS".

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente  
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"  
Director.

LIC. MIGUEL ÁNGEL RAFAEL VÁZQUEZ ROBLES.

FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO  
DE  
DERECHO FISCAL

100 UNAM  
UNIVERSIDAD  
NACIONAL  
DE MEXICO  
1910 - 2010

A dios, por las personas, hechos y cosas que me ha puesto en el camino.

A mi padre por su enseñanza y amor. Por su herencia: Mi educación.

A mi madre por su apoyo todos estos años por su infinito amor comprensión y por ayudarme a que este momento llegara .Gracias Mamá.

A Rocío, mi pareja, a ella le agradezco esta tesis. Por su paciencia, por su comprensión, por su empeño, por su amor, por ser tal como es... por que la amo, nunca le podre estar suficientemente agradecido.

A Ernesto, mi hermano, por ser todo un ejemplo a seguir.

A mis hermanas Sandra y Veronica, por su apoyo.

A Uriel, mi otro hermano, por sus palabras de apoyo orientación y colaboración desinteresada.

A francisco, amigo inseparable de la universidad y fuera de ella; por los momentos inolvidables.

A mi asesor, Maestro Víctor Manuel Dávila Barraza, por su guía en el desarrollo de la presente, pero sobre todo por enseñarnos el valor de la humildad y el trabajo honesto.

Con todo el respeto, el amor y aprecio; gracias

ERICK

## INDICE

Introducción.....	4
<b>Capítulo I De las Obligaciones en general y fiscales en particular.....</b>	<b>6</b>
1. Definición de las obligaciones.....	6
2. Elementos de las obligaciones.....	7
3. Clasificación.....	8
4. Extinción de las obligaciones.....	10
5. Obligaciones fiscales en particular.....	11
5.1 Obligaciones fiscales constitucionales.....	12
5.2 Obligaciones fiscales establecidas en el Código Fiscal de la Federación.....	17
5.3. Obligaciones Fiscales establecidas en Leyes Tributarias Federales.....	27
6. Reformas a las obligaciones de los contribuyentes en materia fiscal.....	38
<b>Capítulo II. Autoridades fiscales competentes y su fundamento.....</b>	<b>44</b>
1. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.....	47
2. Servicio de Administración Tributaria.....	48
3. Administraciones Generales.....	53
4. Autoridades fiscales locales.....	58
<b>Capítulo III Los comprobantes.....</b>	<b>59</b>
1. Conceptos generales.....	59
2. Naturaleza jurídica.....	60
3. Tipos de comprobantes.....	61

4. Comprobantes para efectos fiscales.	65
5. Alcances jurídicos de los comprobantes fiscales.	66
5.1 Clasificación.	67
5.2 Requisitos.	69
5.3 Finalidad de la utilización de comprobantes fiscales digitales.	93
6. Implicaciones del incumplimiento en la emisión y recepción de comprobantes fiscales.	100

#### **Capítulo IV Análisis y Estudio a la reforma de los artículos 29 y 29-A**

<b>del Código Fiscal de la Federación.</b>	104
1. Obligaciones de la comprobación fiscal digital.	114
2. Emisión de comprobantes fiscales digitales.	116
2.1 La certificación y sello digital.	117
2.2 Características especiales.	118
2.3 Datos de los comprobantes fiscales digitales.	121
2.4 Requisitos de verificación de autenticidad.	122
3. Diferencias entre un comprobante Fiscal digital, y un comprobante Tradicional.	123
<b>Conclusiones.</b>	125
<b>Bibliografía y Referencias.</b>	132

## INTRODUCCIÓN.

Toda persona física o moral, que realice actos de comercio, adquiera bienes, servicios, realice donaciones, use o goce temporalmente bienes muebles e inmuebles, debe solicitar un comprobante, con el objeto de comprobar dicho acto, ya sea como constancia o en su defecto para efectos fiscales; lo anterior genera la posibilidad de deducir un gasto sobre los ingresos o en su caso el acreditamiento de un impuesto contra el que se tiene a cargo, pero fundamentalmente permite comprobar el destino de un ingreso para diversos efectos fiscales en la contabilidad de los contribuyentes.

Respecto a que un comprobante pueda tener un efecto fiscal, el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y las reglas de carácter general que el Servicio de Administración Tributaria emite, establecen requisitos que éstos deben cumplir para que sean considerados como tales, aunado a que la normatividad vigente los clasifica en facturas, recibos de honorarios, recibos de arrendamiento, de donativos, autofacturas, notas de cargo, de crédito, comprobantes de pago a plazos y cartas porte; algunos comprobantes a partir de la reforma fiscal y del Código de Comercio para el 2003 (publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de agosto de 2003), se incluyeron como electrónicos.

La finalidad de la presente tesis, es realizar un estudio a fondo de las implicaciones que conlleva la utilización de comprobantes fiscales a través de medios electrónicos, a la luz de la reforma de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 7 de diciembre de 2009 y que en suma se traducen en complejidades de aplicación, estancamiento de en la operación y practica del comercio, que por demás pretende la eliminación del uso del efectivo circulante.

Así se debe poner en estudio, las nuevas obligaciones de los contribuyentes para emitir los comprobantes fiscales electrónicos a partir de enero de 2011, de las que destacan son que: los contribuyentes deberán solicitar la asignación de folios al

Servicio de Administración Tributaria a través de su página de Internet, y cumplir con los requisitos que al efecto se establezcan mediante reglas de carácter general; los contribuyentes deberán proporcionar trimestralmente al Servicio de Administración Tributaria a través de medios electrónicos, la información correspondiente a los comprobantes fiscales que hayan expedido con los folios asignados.

El Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general establecerá las especificaciones para cumplir con nuevas obligaciones de los contribuyentes en materia de comprobantes fiscales.

Otro punto que este trabajo comprenderá, es que para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes fiscales electrónicos que refiere el citado artículo 29, quien los utilice deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos, así como comprobar la autenticidad del dispositivo de seguridad y la correspondencia con los datos del emisor del comprobante, en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, lo que transforma al contribuyente en un verificador previo sin facultades de comprobación y traslada la responsabilidad en la comisión de delitos fiscales de quien recibe y dicho documento y lo presenta ante las oficinas recaudadoras con la finalidad de deducir o acreditar un gasto, lo que desde este momento se tilda de una completa ilegalidad hacia los contribuyentes.



## CAPITULO I

### DE LAS OBLIGACIONES EN GENERAL Y DE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN PARTICULAR.

Hemos llamado a esta parte de la presente tesis, como “de las obligaciones en general y de las obligaciones fiscales en particular” para el efecto de realizar una nomenclatura clásica de los elementos que dan surgimiento a las obligaciones fiscales de los ciudadanos mexicanos y de aquellos que sin serlo tienen de alguna forma obligaciones tanto con particulares, así como con el Estado.

Este apartado comprende las nociones generales de la obligación, su clasificación y sus efectos jurídicos; sin pasar desapercibido la forma de extinción de las mismas, culminando con lo relativo a la obligación fiscal.

Para poder definir las obligaciones de manera histórica y general, debemos apuntar que no existe un criterio jurídico uniforme o denominación única de la definición de obligación, por lo que atendiendo al concepto que fue abordado por Justiniano en la Instituta, tenemos que, la obligación fue definida como “*obligatio est juris vinculum quo necessitate adstringimur alicujus salvedae rei secundum nostrae civitatis jura*”<sup>1</sup>, siendo indudable que, de dicha definición se toma el sentido actual de la definición de las obligaciones, en el derecho civil mexicano.

Hoy, la obligación jurídicamente hablando, es entendida más como institución, que como un deber jurídico de cumplimiento de crédito, por lo que compartimos la idea de Pablo Beltrán de Heredia y Onís, cuando refiere que “la obligación es el vínculo

---

<sup>1</sup> “La obligación es un vínculo jurídico que nos constriñe en la necesidad de pagar alguna cosa, conforme al derecho de nuestra ciudad”.

jurídico por el cual una persona denominada deudor, ésta obligada con respecto a otra persona, llamada acreedor, a cumplir una determinada prestación.

Por universal aceptación se ha vinculado el concepto de obligación a la institución jurídica del patrimonio, el cual al existir una obligación se asocia a la idea de afectación de manera positiva o negativa del peculio de una determinada persona, esto en un concepto particular, ya que la afectación deviene cuando existen obligaciones de dar o hacer y en otras ocasiones existen obligaciones de no hacer o tolerar, ya que aunque no sea necesario el pago de una suma de dinero, la obligación se traduce a una estimación pecuniaria.

La obligación debe entenderse, en efecto, como una relación entre dos sujetos (al menos), en virtud de la cual una de ellos (deudor; llamado, a veces, “promitente”) queda “obligado”, esto es, sometido a un deber, o “comprometido” frente al otro (acreedor; llamado a veces “estipulante”) a cumplir una prestación, o sea, a desarrollar una actividad determinada, patrimonialmente valorable.

Así en el derecho objetivo “la obligación reposa en una relación de dependencia. El deudor, en una relación de cumplimiento de la prestación que le incumbe, esta sometido al acreedor “<sup>2</sup>, es decir, el vinculo procede de un conjunto de reglas positivas que sancionan y garantizan el cumplimiento de las obligaciones.

Resumiendo, tenemos que en sentido civilista la obligación solo se puede entender como aquella que es exigible a través de la norma civil, es decir que, es aquella que es derivada de su creación y da derecho de exigir que ésta sea cumplida, o sea que, constriñe a su cumplimiento.

---

<sup>2</sup> DE LA VEGA VELEZ, Antonio, *Obligaciones en General*, página 4, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1961.

En la definición tradicionalista de Rojina Villegas, ésta es “... un vínculo jurídico por virtud del cual una persona denominada deudor, se encuentra constreñida jurídicamente a ejecutar algo a favor de otra persona llamada acreedor”<sup>3</sup>

Dentro de las definiciones aportadas al presente trabajo y de muchas otras diversas que han sido dadas por múltiples doctrinarios, podemos manifestar que el punto de encuentro lo situamos en los elementos que estructuran la obligación y que son: Los sujetos; el objeto; y la relación jurídica.

En palabras de Manuel Bejarano “Los sujetos son las personas aptas para ser titulares de derechos y resultar obligaciones. Los sujetos de las obligaciones pueden ser personas físicas o personas morales, también llamadas personas jurídicas colectivas, como son las asociaciones públicas, etc.”<sup>4</sup>, del mismo modo nos refiere que el objeto puede ser entendido como el servicio o la prestación a cargo del deudor y que este sin duda debe tener un contexto económico; culminando así con la definición del tercer elemento y que es definido como “el vínculo jurídico que ata al deudor con su acreedor”<sup>5</sup>

Previo a referirnos a las obligaciones constitucionales y derivadas de ello, a las obligaciones fiscales, realizaremos un pequeño corolario de la clasificación de las obligaciones civiles en general y tenemos que estas pueden ser clasificadas como obligaciones personales, obligaciones reales y naturales.

---

<sup>3</sup> ROJINA VILLEGAS, Rafael, Derecho Civil Mexicano, Tomo V, Volumen I, Página 9, Editorial Porrúa, Quinta Edición, México 1985.

<sup>4</sup> BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel, *Obligaciones Civiles*, página 6, Quinta edición, editorial Oxford University Press, México 2002.

<sup>5</sup> Op. Cit página 14

Siendo que las obligaciones personales son aquellas que derivan de vínculos que obligan a determinadas conductas entre personas, que son diferentes de las reales por que estas recaen sobre las cosas.

Por obligaciones naturales se entiende que “es la necesidad jurídica que consiste en la necesidad de prestar una conducta a favor de un acreedor, quien puede obtener y conservar lo que el deudor le pague, pero no puede exigirlo legítimamente por medio de la fuerza pública”<sup>6</sup>

Según la clasificación fundada sobre el objeto, las obligaciones son: a) de dar, b) de hacer y c) de no hacer, en una obligación de dar debe efectuarse a favor del acreedor una transmisión de bienes derecho real, en aquellas de hacer se compele al deudor a realizar, a favor del acreedor, un hecho, distinto de una transmisión de un derecho real; y así en las obligaciones de no hacer consiste en una abstención.

Ahora bien en algunas ocasiones el deudor está obligado a realizar un hecho determinado; otras veces el deudor está obligado a observar diligencia, a conducirse con prudencia para intentar obtener el resultado deseado, así las obligaciones se denominan como determinadas, de resultado, de prudencia o de diligencia, dicha clasificación la encontramos en todas las obligaciones, sean contractuales o extracontractuales.

No todas las obligaciones se crean de la misma manera; pero, una vez creadas, producen el mismo efecto, se cumplen, se transmiten y se extinguen según las mismas reglas.

Como último punto general nos referiremos al modo de extinción de las obligaciones, ya que una vez que estas nacen, ya sea por imposición de manera unilateral o por fuerza del Estado, o por el acuerdo de dos voluntades, se deben de cumplir, pero para

---

<sup>6</sup> Op. Cit página 398

dicho perfeccionamiento del cumplimiento de la obligación se pueden dar diversos casos, siendo el más natural para la extinción de la obligación, el cumplimiento de ésta.

En este caso, apunta Diep Diep, en su libro titulado *Tendencias, teorías y políticas Tributarias*, que en tratándose de las obligaciones fiscales, comúnmente nos referimos a su extinción en obligaciones de dar, refiriendo básicamente cinco formas de satisfacerla:

- pago;
- compensación;
- devolución;
- prescripción; y
- caducidad

Sin embargo el propia autor, argumenta que, “el concepto de extinción, que se maneja en materia tributaria no es el adecuado a la situación real de la que se trata. Podría hablarse de extinción, en sentido estricto, es decir, de que muera o desaparezca dicha obligación, únicamente cuando se tratara de un pago tributario eventual por operaciones precisamente de ese género, es decir, eventuales o extraordinarias, lo que equivale decir que solo se realizan una vez. Pero, en el caso de las obligaciones continuas –que son las habituales o convencionales y de las que mas se ocupan las leyes de la materia- jamás será adecuado hablar de extinción alguna, sino como en todo caso, de suspensión o interrupción, ya que la obligación contributiva, por razón misma de la habituabilidad, forzosamente conduce a entender que cada pago solo aplaza en forma interruptiva o suspensiva la continuidad de tal obligación.”<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> DIEP DIEP Daniel, *Tendencias, teorías y políticas Tributarias*, Editorial Pac, S.A de C. V., página 284, México 1999.

Continúa afirmando, este reconocido autor, que las obligaciones tributarias operan de por vida, mientras nos ubiquemos sucesivamente o con el acontecer diario (de una empresa o actividad de una persona física obligada), al darse los supuestos de pago de un tributo, lo que visto desde un punto de vista general, implica que nunca se deje de estar obligado al pago de un tributo, o a cumplir con las obligaciones legales de hacer o no hacer. El autor Diep Diep nos dice: “-sin confundir la relación tributaria, - que opera de por vida, toda vez que en cualquier momento se tributa por uno y otro conceptos y ante uno u otro fiscos, lo que la hace inextinguible en forma alguna, salvo con la muerte o clausura, respectivamente, del tipo de contribuyente de que se trate-, en realidad la obligación queda sujeta a una condición de inextinguibilidad. Y ello es así, por que la obligación no depende de la vida o de la duración, sino de la actividad y del adeudo. Cada vez que se suspende o termina la actividad se deja de tributar. Cada vez que se cubre el adeudo dentro de un lapso de tiempo específico, se suspende transitoriamente la obligación –pero no la relación- hasta que otro nuevo lapso vuelva a obligar como antes.”<sup>8</sup>

En la actual doctrina son reconocidos como modos de extinción de la obligación (personal), por principio el cumplimiento o pago, por compensación, por confusión de derechos, por novación o remisión, por resolución judicial, al darse la dación en pago, por novación, al configurarse la prescripción, la condonación y en algunas obligaciones la muerte.

#### Obligaciones fiscales en particular

Dentro del marco constitucional, que es la norma suprema de los ciudadanos mexicanos, encontramos que aunado a las prerrogativas y garantías que en ella se conceden, se deriva una serie de obligaciones por el simple hecho de ubicarse la persona dentro del territorio nacional y otras que aún no dándose la aplicación

---

<sup>8</sup> Op. Cit. Página 285

territorial de la norma, se deben cumplir, por citar algunos de los derechos podemos decir que son garantías y prerrogativas de los ciudadanos: La libertad, la igualdad, la libre expresión de la ideas, la educación básica garantizada por el Estado, la no discriminación, la libertad de tránsito, el derecho a un trabajo digno y remunerado, la garantía del cumplimiento del Estado de derecho, las prerrogativas de los inculpados y de los ofendidos y la prohibición de penas excesivas; sin dejar aún lado las garantías sociales y las llamadas de tercera generación consignadas cada una en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así podemos citar entre el cumulo de obligaciones que ésta Carta magna Consigna tales como la de que los padres y tutores envíen a sus hijos para que reciban la educación básica y en su caso la militar; acudir ante la autoridad administrativa correspondiente para recibir instrucción cívica y militar; enlistarse en la Guardia Nacional para defender la independencia, el territorio, el honor y los intereses de la patria, y la obligación de contribuir al gasto público de una manera proporcional y equitativa.

La obligación tributaria nace entonces de manera negativa al particular, en reciprocidad de la actividad financiera del Estado y que es aquella que desempeña dicha ficción para sustentarse y poder mantener el gasto público, así lo refiere Miguel Acosta Romero “Se conoce con el nombre de actividad financiera del Estado aquella que realiza para obtener los fondos necesarios destinados a satisfacer las necesidades públicas, es decir, puede tener un doble aspecto, entradas y salidas, activo y pasivo, gastos e ingresos. Esta actividad del Estado, desde luego se desenvuelve en un plano nacional fundamentalmente, no persigue fines de lucro, pues es satisfacción de las necesidades para el progreso del Estado”<sup>9</sup>.

En este sentido de derecho público, la Ley es la fuente inmediata de la obligación. Las obligaciones nacen de la ley, es decir, su sola autoridad da nacimiento a una relación

---

<sup>9</sup> ACOSTA ROMERO Miguel, *Derecho Administrativo Especial*, página 477, Editorial Porrúa, Tercera Edición, México, 1998.

obligacional concreta (deudor, acreedor y prestación debida) con independencia de todo acto voluntario o de comportamiento del sujeto. La ley da origen a la obligación, de la voluntad de la ley surgen obligaciones.

También encontramos que se puede definir como “aquella que se desarrolla con la finalidad de procurarse y administrarse los recursos económicos necesarios para cubrir las necesidades presupuestarias de una esfera de gobierno determinada, así como para el cumplimiento y la satisfacción de las necesidades que demanda la población”<sup>10</sup>

En efecto la realización de las actividades del Estado trae como consecuencia y justificación la relación tributaria entre aquellos que son ciudadanos mexicanos y entre aquellos que las leyes específicas de los tributos que así lo señalen. Podemos decir pues, que la obligación constitucional impuesta a los particulares es la de contribuir al gasto público, tal y como lo refiere el artículo 31 fracción IV constitucional y que refiere:

**“Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:

**I.** Hacer que sus hijos o pupilos concurren a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación preescolar, primaria y secundaria, y reciban la militar, en los términos que establezca la ley.

**II.** Asistir en los días y horas designados por el Ayuntamiento del lugar en que residan, para recibir instrucción cívica y militar que los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos

---

<sup>10</sup> REBOLLEDO HERRERA Oscar, *Introducción al Derecho Fiscal*, Universidad Autónoma de Tabasco, México 2002, página 21.



de ciudadano, diestros en el manejo de las armas, y conoedores de la disciplina militar.

**III.** Alistarse y servir en la Guardia Nacional, conforme a la ley orgánica respectiva, para asegurar y defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la Patria, así como la tranquilidad y el orden interior; y

**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.”

Pero entonces, para justificar la obligación constitucional fiscal, debemos explicar brevemente cuales son los componentes de la obligación jurídica tributaria que emana de la Constitución General, así encontramos que son cuatro básicamente: contribuir; gasto público; residencia; proporcionalidad y equidad. Estos componentes los podemos definir cada uno y decimos que contribuir desde el punto de vista constitucional refiere a la obligación de dar, como contribuir o aportar, el diccionario para Juristas de Juan Palomar de Miguel, define aportar como: “... Dar cada uno a la sociedad de la que es miembro, la parte que le corresponde...”<sup>11</sup>, Narciso Sánchez Gómez define a las contribuciones diciendo “son las aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben de hacer al Estado los particulares, bajo un régimen jurídico de derecho público, para cubrir el gasto social, o lo que se conoce como necesidades colectivas”<sup>12</sup>; por lo que respecta a el gasto público es definido como “la erogación que realiza el Estado en cumplimiento de su

---

<sup>11</sup> PALOMAR DE MIGUEL, JUAN, *Diccionario para Juristas*, página 111, Ediciones Mayo, México 1981.

<sup>12</sup> SANCHEZ GOMEZ Narciso, *Derecho Fiscal mexicano*, página 207, Editorial Porrúa, México 1999.

actividad, que siempre es de interés general y conforme a las disposiciones legales”<sup>13</sup>; las aportaciones en dinero o en especie deben ser efectuadas en un plano constitucional por los individuos que forman parte de la nación, de ahí que queda establecida la noción de residencia con base a un sujeto que reside en un determinado lugar y esta acepción es definida por el mismo Juan Palomar como: “... Estar o radicar en una cosa o en un punto el quid de aquello que se trata.”<sup>14</sup>. Para concluir el desenvolvimiento de la obligación tributaria constitucional las acepciones de proporcionalidad y equidad se encuentran íntimamente relacionadas ya que éstas forman parte de los principios de las contribuciones, establecidas en Ley, así el principio de proporcionalidad de las contribuciones es, que lo contribuido por los individuos sea de acuerdo a su capacidad económica y respecto al principio de equidad lo diferenciamos como aquel en el cual las contribuciones al gasto público sean de manera generalizada, resguardando el principio anterior.

Citamos la definición de los principios de equidad y proporcionalidad diciendo que “La equidad tributaria significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que si realizan iguales actos, tienen similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igualdad de condiciones, en cuanto al deber de aportar una parte de su capital para cubrir el gasto público, y que esa equidad sea general, uniforme, justa y apegada a la legalidad, tratando igual a los iguales, y desigual a los desiguales, desde el punto de vista económico”<sup>15</sup> y “La proporcionalidad significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente, y los que no tengan ninguna posibilidad contributiva porque carecen

---

<sup>13</sup> Op. Cit. Página 479.

<sup>14</sup> Op. Cit. Página 1185.

<sup>15</sup> SANCHEZ GOMEZ Narciso, *Derecho Fiscal mexicano*, página 147, Editorial Porrúa, México 1999.

de bienes o recursos pecuniarios que queden liberados de dicha obligación como parte de lo que debemos entender como justicia fiscal”<sup>16</sup>

“La obligación tributaria se refiere fundamentalmente a la prestación patrimonial que encierra la carga de dar y que, en realidad, se circunscribe al pago del tributo”<sup>17</sup>

En síntesis al referirnos a obligaciones fiscales de los ciudadanos mexicanos, encontramos que derivado del texto constitucional, éstas solo se refieren a obligaciones de aspectos económicos, relativas a la relación jurídico-tributaria, con la finalidad del sustento del Estado y sus finanzas, por lo que no encontramos un marco de aplicación de la figura de obligaciones constitucionales más allá del ya nombrado carácter económico.

En este punto podemos afirmar que no existen obligaciones fiscales constitucionales personales de hacer, sino que el legislador constitucional mexicano, solo se ha ocupado de los principios de equidad y proporcionalidad contributiva, encaminada a fines puramente económicos, dejando que el marco legal regule las demás obligaciones; sin embargo las obligaciones fiscales en el marco de la legalidad encuentran su justificación en la finalidad de aportar al gasto público que obliga el texto constitucional, es decir, las obligaciones fiscales que imponen el Código Fiscal, las leyes tributarias, los reglamentos, etc., etc., derivan del vínculo jurídico tributario establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Desde un punto de vista estricto y con apego al marco constitucional, la obligación tributaria está constituida por aquella cantidad específica que por Ley le corresponde

---

<sup>16</sup> Op. Cit. 146

<sup>17</sup> DE LA CUEVA, Arturo, *Derecho Fiscal*, página 76, Editorial Porrúa, México 1999.

al Estado como resultado de la aplicación de hipótesis de causación por los contribuyentes.

Concluyendo el tema constitucional de la obligación tributaria, encontramos que los fundamentos constitucionales de las obligaciones fiscales de dar (contribuciones), las encontramos en los artículos 28, 31 fracción IV, 72, 73 fracciones VII y XXIX, 117, 118 y 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Para los efectos del estudio de las obligaciones fiscales de hacer y de no hacer (marco legal), en el derecho mexicano, es necesario remitirnos al Código Fiscal de la Federación, a las Leyes Tributarias en específico y a los reglamentos que de estas normas emanan.

Así, por su orden encontramos que el Código Fiscal de la Federación establece dentro del Título II de los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes, obligaciones como: Aquellas inherentes a la presentación de escritos y promociones a la autoridad fiscal, obligaciones en cuanto al pago de obligaciones fiscales, las que emanan de la responsabilidad solidaria en materia de créditos fiscales, en cuanto a la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, de las obligaciones en materia contable, en cuanto a presentación de declaraciones e información a la autoridad, respecto a la obligación de dictaminar estados financieros por contador público autorizado y obligaciones específicas en cuanto a entidades financieras que componen el sistema financiero mexicano; aunado a estas, encontramos las obligaciones fiscales de los entes de derecho público como los Estados, los municipios, el Distrito Federal, las empresas y organismos descentralizados.

Destacamos como obligaciones comunes de los contribuyentes y como parte coexistente y derivada del tributo, las establecidas por el legislador el Código Fiscal de la Federación y estas se exteriorizan o son sancionables hasta que la autoridad competente detecta el incumplimiento, lo que puede generar infracciones y en su caso

hasta delitos fiscales. Por tal motivo enunciamos algunas de las más importantes como la obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, establecida en el artículo 27 del Código Fiscal, y que para ser sujeto de tal obligación se deben dar dos situaciones, la primera es estar obligado a presentar declaraciones periódicas y la segunda es estar obligado a expedir comprobantes fiscales, las cuales emanan de los numerales 29 y 31 del ya citado Código.

La obligación de llevar contabilidad en materia fiscal, genera consecuencias directas en la actividad fiscal y financiera diversa a las consecuencias de la obligación de llevar una contabilidad para efectos mercantiles o en cumplimiento a los artículos 16 fracción III y 33 del Código de Comercio, así destacamos que el Código Fiscal de la Federación señala que se deberá llevar la contabilidad conforme al artículo 28 que refiere lo siguiente:

**Artículo 28.-** Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

**I.** Llevarán los sistemas y registros contables que señale el Reglamento de este Código, las que deberán reunir los requisitos que establezca dicho Reglamento.

**II.** Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán, efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.

**III.** Llevarán la contabilidad en su domicilio fiscal. Los contribuyentes podrán procesar a través de medios electrónicos, datos e información de su contabilidad en lugar distinto a su

domicilio fiscal, sin que por ello se considere que se lleva la contabilidad fuera del domicilio mencionado.

**IV.** Llevarán un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que permita identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios. Dentro del concepto se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros.

**V.** Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con controles volumétricos y mantenerlos en todo momento en operación. Dichos controles formarán parte de la contabilidad del contribuyente. Para tales efectos, el control volumétrico deberá llevarse con los equipos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mantengan en su poder la contabilidad de la persona por un plazo mayor de un mes, ésta deberá continuar llevando su contabilidad cumpliendo con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código.

Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.

En los casos en los que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, por los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando se esté obligado a llevar dichas máquinas, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

Es necesario saber a qué se refiere la obligación de dar cumplimiento a las disposiciones reglamentarias, para lo cual nos remitimos a los artículos 26, 27, 28, 32, 33 y 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación que establecen los sistemas y registros contables para efectos tributarios que puede adoptar un contribuyente y la forma en que se deben realizar, así los asientos deben ser analíticos, en los cuales se permita identificar cada operación, acto o actividad y sus características que se relacionen con la documentación comprobatoria, en resumen que se puedan identificar los actos, su comprobación y sus consecuencias con las distintas contribuciones. Dentro de estas disposiciones reglamentarias y del propio Código se encuentra la obligación de realizar los asientos contables dentro de los dos meses posteriores a la fecha en que se dé el acto, así como la obligación de llevar la contabilidad dentro del domicilio fiscal por regla general y que los libros y registros contables deben de estar debidamente encuadernados, empastados y foliados.

Enumerando como se compone la contabilidad para efectos fiscales podemos decir que por los libros de contabilidad que contienen los registros y asientos contables, por la documentación comprobatoria que soporta los actos o actividades, por los estados de posición financiera, balanzas generales y estados de resultados, por las declaraciones presentadas ante la autoridad fiscal, por los sistemas de almacenamiento de datos, por los registros y cuentas especiales aún no siendo obligatoria llevarlas y los libros sociales a que obligan disposiciones como la Ley General de Sociedades Mercantiles; también la integran conforme al artículo 45 del Reglamento los papeles, discos y cintas.

Hasta el año 1998 se dejó de comprender dentro de la contabilidad a las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros.

*Otra de las obligaciones inherentes al tema de la contabilidad, es el de la obligación de su conservación durante un plazo no menor de cinco años contado a partir de la fecha en la que se presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones con ellas relacionadas. Tratándose de la contabilidad y de la documentación correspondiente a actos cuyos efectos fiscales se prolonguen en el tiempo, el plazo de referencia comenzará a computarse a partir del día en el que se presente la declaración fiscal del último ejercicio en que se hayan producido dichos efectos. Cuando se trate de la documentación correspondiente a aquellos conceptos respecto de los cuales se hubiera promovido algún recurso o juicio, el plazo para conservarla se computará a partir de la fecha en la que quede firme la resolución que les ponga fin....*

En efecto, la obligación de llevar la contabilidad es primordial dentro del cumplimiento de las obligaciones fiscales y dentro del comercio y la vida económica de cualquier sujeto; por ello referiremos los antecedentes de ella y que de acuerdo a lo expresado por Gertz , “hacia el año 6000 a.C., ya existían los elementos necesarios para la actividad contable: la escritura y los números; el concepto de propiedad, un gran



volumen de operaciones, las monedas y quizás, el crédito en los mercados, al respecto existe una tablilla de barro, que data de la época, de origen sumerio, en la que algunos investigadores han creído encontrar registros de ingresos y egresos, a partida simple; otros más audaces identifican los registros a partida doble. Existen testimonios sobre contabilidad, tanto en Egipto como en Mesopotamia. Pagani, en su obra *I Libri Commerciali* (citado por Gertz), 'quien al referirse a la Atenas del siglo V a.C., dice que había reyes que imponían a los comerciantes la obligación de llevar determinados libros, con el fin de anotar las operaciones celebradas..'

"El primer gran Imperio Económico que se conoce fue el de Alejandro Magno (356,323 a.C.), ...los banqueros griegos, fueron famosos en Atenas, ejerciendo su influencia en todo el Imperio. De ellos se dice: 'llevaban una contabilidad a sus clientes, la cual debían mostrar cuando se les demandara; su habilidad, y sus conocimientos técnicos hicieron que con frecuencia se les empleara para examinar las cuentas de la ciudad "(History of Modern Bank of Isue, Conant).'

"Sin embargo, es en Roma, donde se encuentran testimonios especificados e incontrovertibles sobre la práctica contable, desde los primeros siglos de fundada, todo jefe de familia asentaba diariamente sus ingresos y gastos en un libro llamado "Adversaria", el cual era una especie de borrador, ya que mensualmente los transcribía, con sumo cuidado, en otro libro, el "Codex o Tubulae"; en el cual, a un lado estaban los ingresos (acceptum), y al otro los gastos (expensum).

"Se sabe con certeza que tanto en tiempo de la República, como del Imperio, la contabilidad fue llevada por plebeyos, no así la actividad que se pueden considerar como el antecedente de la de auditor, los inspectores que se comisionaban con objeto de inventariar y revisar los diversos bienes que constituían los patrimonios romanos. Se sabe asimismo que dichos contables y auditores constituyeron colegios profesionales (S. Dill. The Roman Society).

“Durante el período comprendido entre el 453-1453 d.C., continúan los avances en la contabilidad, entre ellos los auxiliares. Sin embargo son los libros de Francisco Datini (1366-1400) los que muestran la imagen de una contabilidad a partida doble que involucra, por primera vez, cuentas patrimoniales propiamente dichas; en efecto, al haberse inventado la cuenta de Pérdidas y Ganancias, se había solucionado el problema que tenían los comerciantes de esta época de no poder llevar en una sola cuenta su mercancía debido al hecho de que dichos efectos tenían, lógicamente, dos precios, el de costo de adquisición y el de venta, resultando de ello que la utilidad obtenida hacía aparecer la cuenta de Caja con una diferencia en los asientos de ingresos y egresos, como consecuencia de lo antes dicho, mas con la nueva cuenta que recogía las diferencias, se podían registrar cuentas patrimoniales que seguían la historia de las mercancías y de las utilidades o pérdidas obtenidas como resultado del tráfico de las mismas. Presenta asimismo esta contabilidad la innovación de que abría y cerraba las operaciones bianualmente con un estado financiero en donde claramente se establece el patrimonio de la unidad económica, informando en el mismo el resultado de las operaciones como la participación individual de los socios, lo que determinaba del saldo de las cuentas personales que se llevaba a cada socio de la propia empresa.

“Llega el siglo XV y con él dos grandes acontecimientos: La generalización de los números arábigos y la imprenta que harían entrar a la contabilidad, al igual que a las otras ciencias, en una etapa de divulgación. Data de esa época el libro "Della mercatura et del mercanti perfetto", cuyo autor fue Benedetto Cotignli Rangeo, quien lo terminó de escribir el 25 de Agosto de 1458, y fue publicado en 1573. El libro aunque toca la contabilidad de manera breve, explica de una manera muy clara la identidad de la partida doble, el uso de tres libros: el Cuaderno (Mayor), Giornale (Diario) y Memoriale (Borrador), afirma que los registros se harán en el Diario y de allí se pasarán al Mayor, el cual tendrá un índice de cuentas para facilitar su búsqueda, y que deberá verificarse la situación de la empresa cada año y elaborar un "Bilancione" (Balance); las pérdidas y ganancias que arroje serán llevadas a Capital, habla

también de la necesidad de llevar un libro copiador de cartas (Libro de Actas). Sin embargo, es fray Lucas de Paciolo, quién en su libro "Summa", publicado en 1494, se refiere al método contable, que se conoció desde entonces como "A Ila Veneziana", que amplía la información de las prácticas comerciales: sociedades, ventas, intereses, letras de cambio, etc. En forma detallada toca el tema contable, luego en otros países se harían publicaciones que ampliarían el tema.

“Llega el siglo XIX, y con él el Código de Napoleón (1808), comienza la Revolución Industrial, Adam Smith y David Ricardo, echan las raíces del liberalismo, la contabilidad comienza a tener modificaciones de fondo y forma, bajo el nombre de "Principios de Contabilidad", en 1887 se funda la "American Association of Public Accountants", antes, en 1854 "The Institute of Chartered Accountants of Scotland", en 1880 "The Institute of Chartered Accountants of England and Wales", organismos similares los constituyen Francia en 1881, Austria en 1885, Holanda en 1895, Alemania en 1896.

“En el siglo presente y a raíz de la crisis de los años 30, en Estados Unidos, el Instituto Americano de Contadores Públicos, organizó agrupaciones académicas y prácticas para evaluar la situación, de allí surgieron los primeros principios de contabilidad, vigentes aún muchos de ellos, otros con modificaciones. También, la crisis, dio origen al cambio de la "Certificación" por los "Dictámenes" de los Estados Financieros. En 1953 se publica por primera vez el C.P.A. Handbook.<sup>18</sup>

En el tema de estudio que se abordará sustancialmente, es la obligación de expedir comprobantes fiscales (documentación comprobatoria), regulada en los numerales 29, 29-A, 29-B y 29-C, del Código, que en este apartado se estudiarán previo a la reforma de 7 de diciembre de 2009, la cual abordó que esta reforma entraría en vigor a partir

---

<sup>18</sup> GERTZ, M. F. *Origen y Evolución de la Contabilidad: Ensayo histórico*, 5ta edición, páginas 159 y 160, Editorial Trillas, México, 1996.

del 1 de enero de 2011, razón suficiente para analizar ésta obligación al margen del marco legal vigente.

Podemos decir que esta obligación constituye por regla general el respaldo y medio de control del universo de obligaciones tributarias, dado que en esta se basan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales competentes para establecer si un contribuyente a cumplido o no con sus obligaciones fiscales.

El artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 diciembre de 2010, señala lo siguiente:

**Artículo 29.-** 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...

Por lo que se condiciona a aquellas personas obligadas a tributar a que el comprobante de sus actividades reúna los requisitos que enumera el propio artículo 29 y 29-A del Código, destacando el hecho de la existencia de la obligación de expedir comprobantes fiscales, es decir, que los contribuyentes están obligados a respaldar sus actos y actividades gravables o no con documentación que reúna ciertos requisitos; ya que de no hacerlo así, a través del ejercicio de facultades de comprobación la autoridad fiscalizadora puede determinar el incumplimiento a las disposiciones fiscales.

Para esta fecha los comprobantes que expida el contribuyente pueden ser de dos formas, impresos o de manera digital, siendo una opción para el contribuyente el hacerlo a través de medios electrónicos, siendo la única condicionante que los comprobantes reúnan los requisitos de ley y los requisitos expresados en las reglas de carácter general.

Para el efecto de expedir comprobantes fiscales digitales es obligación del contribuyente contar con firma electrónica avanzada y llevar su contabilidad mediante registros electrónicos; del mismo modo se establece que los comprobantes fiscales deben contener un sello digital el cual debe estar amparado por un certificado expedido por el Servicio de Administración Tributaria.

Una obligación derivada de la obligación de solicitar comprobantes fiscales es la de que aquellas personas que deseen deducir o acreditar fiscalmente, deben cerciorarse de que el nombre o denominación sea el correcto, que la clave del registro federal de contribuyentes este bien escrita y que el comprobante contenga todos y cada uno de los requisitos del artículo 29-A; así mismo el que expida el comprobante deberá verificar que los datos de la persona a quien se le expida coincidan con los asentados en la cedula de identificación fiscal.

El artículo 29-B, implica obligaciones en el tránsito de mercancías por territorio nacional, las cuales deben ampararse con el pedimento de importación, tratándose de importaciones, o en su defecto de nota de remisión, carta de porte, de envío o embarque.

La obligación de presentar declaraciones y la utilización de formatos oficiales establecida en los artículos 31 y 32 del Código, se vinculan con las disposiciones tributarias especiales como la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, etc., en donde se especifican los plazos y formas para su presentación, sin embargo la disposición contenida en el Código obliga a los contribuyentes a realizar dichas declaraciones de forma normal sobre una contribución específica y por un periodo determinado; o de forma complementaria con la intención de realizar correcciones a las declaraciones normales.

Del Título II del Código Fiscal de la Federación, si bien encontramos un cumulo de obligaciones específicas de hacer y no hacer dirigidas al marco contribuyente, es necesario también referirnos a aquellas obligaciones que se encuentran encaminadas a regular la obligación tributaria constitucional, contenida en el la fracción IV de la Constitución General y que son: La impuesta en el artículo 1° referente a que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir a los gastos públicos, en concordancia con la norma constitucional; la contenida en el artículo 6° respecto a la obligación de los contribuyentes de determinarse contribuciones a su cargo y de presentar información cuando esté se ubique en la hipótesis de causación; vinculadas estrechamente con las obligaciones de los contribuyentes cuando son ejercidas las facultades de comprobación y de cobro.

De una correcta correlación de la obligaciones fiscales que derivan de la obligación constitucional de contribuir al gasto público, podemos afirmar que, en cuanto a obligaciones de dar, es decir en cuanto a la parte de contribuir o aportar, ésta se encuentra perfectamente vinculada, es decir, se aprecia claramente el nexo de las obligaciones fiscales constitucionales con las obligaciones fiscales en el marco legal; no así con las obligaciones de hacer o no hacer, dado que éstas derivan de la obligación tributaria constitucional de contribuir, son producto de las obligaciones de dar, por lo tanto muestran una dependencia vinculada al hecho generador o hipótesis de causación y están condicionadas a que subsista el primero para que se dé la observancia y aplicación de las segundas.

Una vez apuntando lo anterior, las obligaciones fiscales encaminadas a un hacer o no hacer, también se encuentran especificadas en las normas tributarias en particular y en los reglamentos que de estas se desprenden; pero para poder atender este tema, realizaremos un análisis de la relación que guarda la Ley específica y su reglamentación, con las obligaciones del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

El artículo 1° de La Ley del Impuesto sobre la Renta, obliga a las personas físicas y morales al pago de éste tributo cuando se ubiquen en la hipótesis de causación, subsecuentemente la Ley de este impuesto, refiere las obligaciones de las Instituciones de Crédito y de aquellas que componen el sistema financiero nacional, las obligaciones de las sociedades controladoras y de las controladas; así como las obligaciones de las sociedades cooperativas; sin embargo para atender éstas últimas obligaciones, es necesario atender primeramente a las Obligaciones que se enuncian hacia las personas morales y las personas físicas, las cuales encontramos en los numerales 86 y 106 de la Ley del impuesto en estudio y que en síntesis son:

Personas morales: Llevar la contabilidad de conformidad con el código fiscal de la federación, su reglamento y el reglamento de ley del tributo en comento, efectuar retenciones a quienes se encuentre obligada a retener parcialmente el entero del tributo, efectuar los registros en la correspondientes cuando se realicen operaciones en moneda extranjera, deberán registrarse al tipo de cambio aplicable en la fecha en que se concierten, expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos, expedir constancias en las que asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México o de los pagos efectuados a los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país, presentar en el mes de febrero de cada año ante las oficinas autorizadas, declaración en la que proporcionen la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior, a través de fideicomisos por los que se realicen actividades empresariales en los que intervengan, formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas, presentar declaración en la que se determine el resultado fiscal del ejercicio y el monto del impuesto de este, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio, determinar la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, presentar en el mes de febrero de cada año ante las oficinas autorizadas, declaración en la que proporcionen

información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior con los principales proveedores, y con los clientes con los que hubieran realizado operaciones, informar a que personas a las que en el mismo año de calendario les hubieran efectuado retenciones de impuesto sobre la renta, deberán proporcionar información de las personas a las que les hubieran otorgado donativos en el año de calendario inmediato anterior, llevar un registro de las operaciones que efectúen con títulos valor emitidos en serie.

Nos parece muy importante puntualizar que cuando el contribuyente lleve su contabilidad mediante el sistema de registro electrónico, la información que presente ante la autoridad, deberá proporcionarse en dispositivos magnéticos procesados en los términos que señale la secretaria de hacienda y crédito publico, mediante disposiciones de carácter general, independientemente de la obligación prevista en el párrafo anterior, la información a que se refiere esta fracción podrá ser solicitada por las autoridades fiscales en cualquier tiempo, después del mes de febrero del año siguiente al ejercicio al que corresponda; sin que la información solicitada, constituya el inicio de las facultades de comprobación a que se refiere el código fiscal de la federación.

Así, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Tratándose de personas morales que hagan pagos por concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales están obligadas a efectuar los pagos con cheque nominativo no negociable del contribuyente expedido a nombre del accionista o a través de transferencias de fondos reguladas por el banco de México a la cuenta de dicho accionista; proporcionar a las personas a quienes les efectúen pagos por los



conceptos de dividendos, constancia en la que se señale su monto, de los dividendos o utilidades.

Llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, conforme al sistema de inventarios perpetuos.

Tratándose de contribuyentes obligados a dictaminarse deberán dar a conocer en la asamblea general ordinaria de accionistas un reporte en el que se informe sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo en el ejercicio fiscal al que corresponda el dictamen.

En el mismo sentido se enuncian obligaciones específicas para aquellos contribuyentes que cuenten con establecimientos en el extranjero, que en suma son similares a las primeras pero deben de contenerse en un solo idioma y con su respectiva traducción contable.

Para concluir, las obligaciones fiscales que enuncia la ley del impuesto sobre la renta, respecto a personas morales, es importante resaltar que estas están obligadas a llevar al final de cada ejercicio una cuenta de utilidad fiscal neta. Esta cuenta se adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio, así como con los dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales residentes en México y con los ingresos, dividendos o utilidades sujetos a regímenes fiscales preferentes.

Por lo que compete a las personas morales con fines no lucrativos, sus obligaciones serán las mismas en cuanto perciban ingresos no deducibles o exentos del impuesto sobre la renta y/o tengan remanentes distribuibles en dinero o en servicios, pero en suma sus obligaciones se encuentran encaminadas a una exención del impuesto y su deducibilidad, no así como actos obligatorios por realizarse o actualizarse las hipótesis de Ley.

Personas Físicas: Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento; tratándose de personas físicas que únicamente presten servicios profesionales, llevar un solo libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones, en lugar de la contabilidad a que se refiere el citado Código, 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”, conservar la contabilidad y los comprobantes de los asientos respectivos, así como aquéllos necesarios para acreditar que se ha cumplido con las obligaciones fiscales, de conformidad con lo previsto por el Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes que lleven a cabo actividades empresariales deberán formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias al 31 de diciembre de cada año, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas. Cuando el contribuyente inicie o deje de realizar actividades empresariales, deberá formular estado de posición financiera referido a cada uno de los momentos mencionados, en la declaración anual que se presente determinarán la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

Tratándose de las declaraciones, la información deberá proporcionarse a través de medios electrónicos en la dirección de correo electrónico que al efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general y en lo general presentar y mantener a disposición de las autoridades fiscales la información a que se refieren las fracciones VII, VIII, IX y XIX del Artículo 86 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Se hace mención que en el caso de que los contribuyentes emitan sus comprobantes fiscales digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración

Tributaria, no tendrán obligación de presentar la información señalada en la fracción VIII del artículo 86 de Ley del tributo.

Están obligadas a expedir constancias en las que asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México y de los pagos efectuados a los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país, en los términos del artículo 51 de la misma y, en su caso, el impuesto retenido al residente en el extranjero o a las citadas instituciones de crédito, así como obtener y conservar la documentación comprobatoria y contable.

En el reglamento de la ley del impuesto sobre la renta, se regulan las obligaciones, en cuanto a la presentación de declaraciones, en cuanto a la expedición de comprobantes fiscales, respecto a la obligación de realizar enteros y retenciones de ley, en cuanto a los requisitos de deducibilidad, de las personas físicas, morales y de las que componen el sistema financiero; sin embargo, debemos recordar que las obligaciones fiscales, solo pueden estar constreñidas en Ley y no a través de reglamentos, circulares o resoluciones misceláneas, dado que estas solo están encaminadas a normar las obligaciones que la Ley cita, pero no a imponer nuevas obligaciones o contraponer las ya establecidas.

Si bien es cierto, la facultad reglamentaria radicada en el Titular del Poder Ejecutivo Federal, la encontramos en el artículo 89 Constitucional, y dicha facultad reglamentaria, no se encuentra sujeta al mecanismo constitucional de creación de leyes, ni sujeta al procedimiento de formación que reciben las leyes, ya que es una potestad de carácter complementario. Consecuentemente, los reglamentos no deben ir más allá de lo previsto por las leyes mismas, puesto que solo se trata de “proveer en la esfera administrativa”, o lo que es lo mismo, de implementar las medidas objetivas para su “exacta” observancia o aplicación.

En la secuela de inducción de las principales obligaciones de los contribuyentes, encontramos que el Impuesto Especial a Tasa Única, refiere que, son obligaciones de las personas físicas y morales, en primer lugar el pago del tributo por parte quienes se ubiquen en las hipótesis de causación que la propia Ley refiere.

Posteriormente en el Capítulo VI, denominado, de las obligaciones de los contribuyentes, artículo 18, se obliga a: Llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento y efectuar los registros que correspondan, expedir comprobantes fiscales en la misma forma que obliga la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que notamos una remisión en materia de obligaciones de una ley tributaria a otra. Los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas deberán determinar sus ingresos y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, del mismo modo esta obligación es totalmente similar a las obligaciones del Impuesto sobre la Renta.

Dentro de la misma normatividad encontramos algunas otras obligaciones de los contribuyentes, sin embargo están encaminadas a satisfacer, exentar o deducir la obligación de pago del tributo cuando se realicen las hipótesis del artículo primero de la Ley.

Tomando en consideración las obligaciones que marca la Ley del Impuesto al Valor Agregado, encontramos similares obligaciones con las leyes tributarias anteriormente citadas en su artículo 32, pero no por ello dejaremos de citar algunas de las más importantes y que no se encuentran vinculadas en cuanto al pago del Tributo por situarse en la hipótesis de causación y que son las siguientes: Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, conforme al Reglamento de esta Ley, y efectuar conforme a este último la separación de los actos o actividades de las

operaciones por las que deba pagarse el impuesto por las distintas tasas, de aquellos por los cuales la Ley libera de pago.

Tratándose de comisionistas, la separación en su contabilidad y registros de las operaciones que lleven a cabo por cuenta propia de las que efectúen por cuenta del comitente, obligación importante dado que las Leyes tributarias anteriores no lo solicitan así; expedir comprobantes señalando en los mismos, 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 la Ley del Impuesto en estudio, obligación que nuevamente, no se encuentra vinculada al Impuesto sobre la Renta, ni al Impuesto Especial a Tasa Única, pero que caracteriza a este Tributo, dado que obliga a que expresamente se desglose su importe causado y requisitos de los comprobantes fiscales en específico.

Refiere la Ley del Impuesto al Valor Agregado que 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.

Es obligación de los contribuyentes sujetos a esta ley, que al tratarse de pagos parciales, se debe expedir un comprobante por cada una de esas parcialidades, el cual deberá contener los requisitos previstos en las fracciones I, II, III, IV y VIII 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.

Otra de las obligaciones particulares de esta Ley, es que 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.

En cuanto a la retención del entero de contribuciones, el artículo 1A de la Ley en comento, obliga a los sujetos pasivos del Tributo a retener el impuesto que se les traslade, cuando sean personas morales que reciban servicios independientes, usen o gocen temporalmente un bien, prestados u otorgados por personas físicas, o que al ser personas morales o físicas adquieran, usen o gocen bienes tangibles de residentes en el extranjero, que cuenten con programas de importación temporal o del fomento a la operación de la industria maquiladora para la exportación.

En cuanto al Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se regulan en el artículo 71 las obligaciones de los contribuyentes, impuestas en el numeral 32 de la Ley del impuesto relativo, consistente en definir las causaciones del impuesto tratándose de adquisición de bienes, prestación de servicios, uso o goce temporal de bienes otorgados por personas físicas y uso o goce de bienes otorgados por extranjeros y el generado por la importación; además en los subsecuentes artículos del Reglamento se define lo que se debe entender por operaciones con el público en general y las reglas para la expedición de comprobantes fiscales.

Existen obligaciones particulares en tratándose del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y son así dado que los sujetos obligados al pago de éste impuesto, deben realizar además de las obligaciones comunes en los anteriores tributos la generalidad de las siguientes obligaciones: Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento

de esta Ley, y efectuar conforme a este último la separación de las operaciones, desglosadas por tasas. Asimismo, se deberán identificar las operaciones en las que se pague el impuesto mediante la aplicación de las cuotas previstas en los artículos 2o., fracción I, inciso C), segundo y tercer párrafos y 2o.-C de esta Ley, 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 refiere el inciso A) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, siempre que el adquirente sea a su vez contribuyente de este impuesto por dicho bien y así lo solicite, diferencia esencial con el Impuesto al Valor Agregado, en el que debe constar de forma expresa y por separado el impuesto causado. Los 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

Obliga esta ley a 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. Tratándose de la enajenación de tabacos labrados, en los comprobantes que se expidan se deberá especificar el peso total de tabaco contenido en los tabacos labrados enajenados o, en su caso, la cantidad de cigarros enajenados.

Los importadores o exportadores de los bienes a que se refieren los incisos A), B) y C) de la fracción I del artículo 2o. de la Ley, deberán estar inscritos en el padrón de importadores y exportadores sectorial, según sea el caso, a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; así mismo estarán obligados al pago del impuesto en términos de esta Ley, deberán colocar los marbetes o precintos cuando así sea necesario, en términos del artículo 20 de la Ley. Es obligación para aquellos sujetos del impuesto que enajenen al público en general bebidas alcohólicas para su consumo en el mismo lugar o establecimiento en el que se enajenen, deberán destruir

los envases que las contenían, inmediatamente después de que se haya agotado su contenido.

Los contribuyentes que en forma habitual realicen los juegos con apuestas y sorteos deberán llevar los sistemas de cómputo siguientes:

- a) Sistema central de apuestas en el que se registren y totalicen las transacciones efectuadas con motivo de los juegos con apuestas y sorteos que realicen.
- b) Sistema de caja y control de efectivo en el que se registren cada una de las cantidades efectivamente percibidas de los participantes por las actividades.

Están obligados a llevar un sistema de cómputo mediante el cual se proporcione al Servicio de Administración Tributaria, en forma permanente, la información en línea y en tiempo real de los sistemas de registro mencionados en la fracción I de este artículo.

En cuanto a Petróleos Mexicanos, éste presentará declaración semestral a más tardar el día 20 del mes de septiembre informando sobre los volúmenes y tipos de gasolina y diesel que en el primer semestre del año de calendario haya enajenado a cada uno de los expendios autorizados y directamente a los consumidores, así como los consumidos por dicho organismo descentralizado; y por el volumen y tipo de gasolinas y diesel enajenados o consumidos en el segundo semestre, el día 20 del mes de marzo del siguiente año de calendario. Estas declaraciones se presentarán en los términos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general.



Analizando la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, brevemente nos referiremos a que es preponderante la obligación fiscal que recae a las instituciones del sistema financiero, dado que son las encargadas de recabar éste tributo, por lo cual se les confiere un cumulo de obligaciones encaminadas a retener el impuesto a los causantes, que como hemos venido refiriendo se trata de la obligaciones de dar y no de obligaciones fiscales diversas tales como las que se citan en la Ley del impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto Especial a Tasa Única o la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dado que esta Ley en teoría persigue fines extrafiscales, como lo es, el combate al comercio informal, entre otros; así en la tributo comúnmente conocido como IDE, se excepcionan las obligaciones de los contribuyentes de hacer o no hacer, que comúnmente y con sus remarcadas diferencias encontramos en otros tributos, lo que denota una particular diferencia.

Reformas fiscales tratándose de obligaciones fiscales.

Las particulares obligaciones fiscales, que fueron citadas, al estar dentro de la materia fiscal, la cual es mutable conforme a las necesidades económicas, políticas económicas y cambios políticos en particular, aunado a la creciente presión de satisfacer el gasto público que día a día se incrementa, trae como consecuencia que la Hacienda, a través de propuestas del Servicio de Administración Tributaria, soliciten reformas al Congreso de la Unión con la finalidad de hacer perfectibles las leyes en cuanto a las obligaciones de dar, de hacer o de no hacer de los contribuyentes, esto, claro, en la relación a que, entre mayores sean los sujetos de causación de un impuesto, mayor su probable recaudación; pero para ello, es forzoso que existan leyes fiscales perfectibles en las que las obligaciones de los sujetos del tributo sean claras, precisas y que conlleven a que el impuesto sea efectivo, exigible y que en caso, de ser necesario, puedan realizarse facultades de comprobación para verificar que los contribuyentes hayan cumplido con las obligaciones impuestas.

Así las reformas a la leyes tributarias y al Código fiscal de la Federación y su Reglamento, no solo se encuentran encaminadas a ajustar la base, la tarifa de cada impuesto o aumentar el número de contribuyentes, sino que también se encuentran encaminadas, como ya apuntamos, a que estas sean perfectibles, claras en su aplicación y asequibles en cuanto a su cumplimiento y verificación por parte de las autoridades competentes; es por ello, que por lo general, año con año se realizan reformas encaminadas a las obligaciones impuestas por parte del Estado, en materia de contribuciones, para que las Leyes Fiscales se cumplan con mayor eficacia y sean subsanadas las lagunas que lleven a un posible incumplimiento de la norma.

Lo anterior no implica que, con el objetivo de realizar una recaudación más justa, (equitativa y proporcional), se pase por alto los derechos de los contribuyentes, o con las ideas de aplicación de las tecnologías y el progreso se creen conflictos en la operación diaria de los sujetos pasivos; por lo que, el tema de la reforma fiscal en cuanto a obligaciones de hacer o no hacer de los gobernados, nos conlleva a establecer la línea en cuanto a la funcionalidad y correcta aplicación de una reforma en materia fiscal, una de las cuales es el tema a dilucidar en el presente trabajo de investigación, crítica y propuesta.

En este punto analizaremos la injerencia de la emisión de Decretos, Criterios y Resoluciones que emite el propio Servicio de Administración Tributaria y que tienen como fundamento para su creación, los artículos 70; 71; 72, inciso h); 73, fracción VI, inciso j) y 92 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Podemos establecer las diferencias marcadas entre estos tres ordenamientos, resaltando sus diferencias y que son:

“-que los decretos o leyes tiene una misma significación constitucional;

- que el derecho de iniciarlos sólo corresponde a tres entidades: el Presidente de la República, los diputados y senadores al Congreso de la Unión y las legislaturas de los Estados;
- que su formación puede comenzar, indistintamente, en cualquiera de las dos Cámaras;
- que los relativos a contribuciones o impuestos deben discutirse primero en la Cámara de Diputados,
- que los relativos al Distrito Federal sólo pueden iniciarse en el Congreso de la Unión;
- y
- que todos requieren refrendo del Presidente de la República y de la autoridad a la que conciernen para ser obedecidos.

Por su parte los criterios tienen como característica que:

Los criterios, en cambio son potestad de los funcionarios fiscales debidamente facultados, según lo prevé el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, y están orientados a dar a conocer a las diversas dependencias las directrices a seguir en cuanto a las disposiciones fiscales, sin que de ellos nazcan obligaciones para los particulares, aunque sí derechos cuando se publican en el Diario Oficial de la Federación.

Así las resoluciones, por otra parte, también son de orden administrativo, sólo que de carácter individual, según lo indica el artículo 36 del mismo Código Tributario citado, y tienen vigencia durante el ejercicio fiscal del contribuyente, según lo indica el artículo 36 bis del mismo, aunque son prorrogables a gestión de parte, existiendo excepciones que el mismo precepto señala. Sin embargo, también el artículo 36 se refiere a resoluciones administrativas de carácter general, por lo que, aunque no se les denominen en forma alguna, se entiende que vienen a ser las llamadas “reglas

generales”, o convencionalmente “circulares”, a las que repetidamente aluden las leyes tributarias.”<sup>19</sup>

Estas resoluciones Misceláneas Fiscales a partir de 1994, se emiten tanto para el régimen de tributos normales, tanto para el comercio exterior y en sí no tienen una fecha específica de publicación pero generalmente son emitidas durante los meses de febrero o marzo de cada ejercicio fiscal.

Como hemos venido apuntando, respecto a los reglamentos, decretos, criterios y resoluciones, que emite el Poder Ejecutivo Federal, a través de la actividad centralizada y descentralizada del Estado, estos, se encuentran encaminados a perfeccionar el modo de cumplimiento (no siempre extintivo), de las obligaciones fiscales, ya sean de dar, o en su caso de hacer o no hacer; es decir que, estas normas, si bien imponen formas exclusivas y requisitos para cumplimiento, se refieren únicamente al desarrollo de obligaciones ya establecidas en Ley, teniendo como limitante el no poder exigir más de lo que la propia norma establece.

Culminando el presente capítulo haremos referencia a los Tratados internacionales en materia tributaria y que podemos definirlos de la siguiente manera: “... el artículo 2.1, inciso a) de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados en los siguientes términos ‘acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos comunes y cualquiera que sea su denominación particular’. Estos dispositivos conforme al artículo 133 constitucional, serán Ley Suprema de la Unión, por lo tanto constituyen normas jurídicas que se deben aplicar para efectos internos de similar forma que una ley del Congreso de la Unión, como nos precisa el artículo 1º del Código Fiscal de la Federal (sic) ‘... las disposiciones de este Código se aplicarán

---

<sup>19</sup> DIEP DIEP Daniel, *Tendencias, teorías y políticas Tributarias*, Editorial Pac, S.A de C. V., páginas 265 y 266, México 1999.

en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales en que México sea parte...'. ”.<sup>20</sup>

Al respecto el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la Tesis Aislada P. IX/2007, en materia constitucional, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta número XXV, de Abril de 2007, página 6, titulada:

TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL.

La interpretación sistemática del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos permite identificar la existencia de un orden jurídico superior, de carácter nacional, integrado por la Constitución Federal, los tratados internacionales y las leyes generales. Asimismo, a partir de dicha interpretación, armonizada con los principios de derecho internacional dispersos en el texto constitucional, así como con las normas y premisas fundamentales de esa rama del derecho, se concluye que los tratados internacionales se ubican jerárquicamente abajo de la Constitución Federal y por encima de las leyes generales, federales y locales, en la medida en que el Estado Mexicano al suscribirlos, de conformidad con lo dispuesto en la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados entre los Estados y Organizaciones Internacionales o

---

<sup>20</sup> REBOLLEDO HERRERA OSCAR, *Introducción al Derecho Fiscal*, Universidad Autónoma de Tabasco, México 2002, página 66

entre Organizaciones Internacionales y, además, atendiendo al principio fundamental de derecho internacional consuetudinario "pacta sunt servanda", contrae libremente obligaciones frente a la comunidad internacional que no pueden ser desconocidas invocando normas de derecho interno y cuyo incumplimiento supone, por lo demás, una responsabilidad de carácter internacional.

De la que se desprende el alcance e importancia de los tratados internacionales, en específico a los celebrados con motivo de la materia tributaria y fiscal, lo cuales son los Tratados de libre comercio y Tratados o Acuerdos para evitar la doble tributación.

## CAPITULO II

### AUTORIDADES FISCALES COMPETENTES Y SU FUNDAMENTO

En el presente capítulo se desarrollará el aspecto activo de la obligación jurídico tributaria, entendiendo ésta, no solo en el aspecto de obligaciones de dar u otorgar, sino también comprenderán aquellas obligaciones que, como apuntamos en el capítulo anterior son derivadas del propio dar, una vez que nos ubicamos en el supuesto de causación.

En el marco de las obligaciones fiscales (obligaciones personales) encontramos que, al tratarse de obligaciones distintas a las naturales<sup>21</sup>, éstas contienen un elemento coercitivo para poder denunciar su incumplimiento y en su momento establecer las sanciones correspondientes por no haberse cumplido, pero aunado a ello, es indispensable que mediante al proceso de creación de las leyes tributarias y el propio Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, fuese referido quien tiene la potestad de exigir y verificar el cumplimiento de las cargas impuestas al sujeto pasivo de éste nexo jurídico creado bajo la potestad Tributaria del Estado.

En efecto hemos referido que la obligación tributaria nace con la imposición contenida en la fracción IV del artículo 31 del nuestra Carta Magna, y en este mismo sentido afirmamos que el mantenimiento de las finanzas del Estado, está a cargo del Poder Ejecutivo Federal al ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, de acuerdo a la fracción I del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para ello se apoya en el ejercicio de la Administración Pública Federal, de acuerdo al ordinal 90 de la citada Constitución General.

Tal y como refiere el profesor Daniel Diep Diep, “Son atribuciones del Estado el conjunto de actos materiales y jurídicos, operaciones y tareas que realiza, en virtud de

---

<sup>21</sup> Ver página 4

las prevenciones que la legislación positiva le otorga; y este otorgamiento obedece a la necesidad de crear jurídicamente los medios adecuados para alcanzar los fines de la colectividad institucionalizada a través de él.”<sup>22</sup>

En este tenor, son las leyes previamente establecidas, las que establecen las funciones de los órganos del Estado, sus atribuciones y limitaciones, tanto para actos legislativos, administrativos o en su caso jurisdiccionales, que tipifican la soberanía del Estado.

De este mismo modo, son las leyes quienes establecen las formas de gobierno y las estructuras operativas de los órganos del Estado (Administración Pública del Estado).

Por su parte el artículo primero de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, nos define que se debe entender por la Administración pública centralizada y cito textualmente dicho artículo:

**“Artículo 1o.-** La presente Ley establece las bases de organización de la Administración Pública Federal, centralizada y paraestatal.

“La Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal, integran la Administración Pública Centralizada.

“(…)”.

En retrospectiva encontramos que la vigilancia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los gobernados, compete en primer plano al propio Estado, como titular del supremo poder de la federación, al buscar su subsistencia y la aplicación del plan de desarrollo para el logro de sus fines. La estructura gubernamental del estado

---

<sup>22</sup> DIEP DIEP Daniel, *Tendencias, teorías y políticas Tributarias*, Editorial Pac, S.A de C. V., página 165, México 1999.



requiere para cumplir con las funciones que la ley le otorga, el proveerse de los medios económicos necesarios para enfrentar sus obligaciones y mantener los servicios públicos, así como para garantizar su continua existencia, pero para el ejercicio de sus funciones de Estado Soberano sabemos bien que, éste se divide para el ejercicio de sus funciones en Poder Legislativo, Ejecutivo y Judicial; siendo que en primer término para la exigencia del cumplimiento de una obligación fiscal, es necesario que esta se encuentre en Ley, por lo que en primer término corresponde al Poder Legislativo, la potestad impositora de obligaciones fiscales derivadas de la fracción IV del Artículo 31 Constitucional. Posteriormente compete al poder ejecutivo la promulgación de las leyes que contienen obligaciones fiscales y su ejecución, donde encontramos que la ejecución de las normas implica su aplicación, verificación, comprobación y en caso su sanción por incumplimiento a cargo de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Una vez dicho lo anterior, resulta evidente que el ejecutivo federal realiza las funciones de finanzas del Estado, "...la palabra finanzas es un derivado del verbo latino *finer*, cuyo significado es terminar o pagar. Así, el concepto de finanzas comprende todo lo relativo a pagar, en donde además del acto de terminar con un adeudo, también queda incluida la forma de manejar aquello con que se paga y la forma en la que se obtuvieron los recursos necesarios para estar en posibilidad de realizar los pagos".<sup>23</sup>

Es por ello que la administración de los recursos que el poder ejecutivo adquiere a través de la recaudación de contribuciones, obedece a sus funciones de derecho público, consistentes en recaudar, administrar y destinar los tributos al gasto público.

Posteriormente, para que el objetivo de las finanzas publicas pueda cumplirse, es indispensable que en primer lugar se logre una recaudación de los tributos esperados, ésta función la realiza el Estado a través del Ejecutivo Federal, quien para su

---

<sup>23</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto; LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Elementos de Derecho Administrativo Segundo Curso*, Limusa, página 16, México, 1995.

aplicación se apoya en la Administración Pública Centralizada, definida en el apartado anterior; específicamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es quien dentro del marco legal se define como dentro de su competencia material lo siguiente:

## **LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL**

**Artículo 31.-** A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

...

**II.-** Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal;

**III.-** Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;

...

**XI.- Cobrar** los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y **vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;**

...

Como podemos observar las facultades en materia fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, fueron delegadas en primer lugar al Titular de dicha Secretaría con base al Reglamento Interior de la Secretaría y las que no se encuentren comprendidas están sometidas al llamado sistema de delegación, el cual

es ejercido por la Subsecretaría de Ingresos, la Procuraduría Fiscal de la Federación y la Tesorería de la Federación.

Sin embargo como apuntamos con anterioridad la aplicación, vigilancia, comprobación y en su momento determinación en el cumplimiento de obligaciones fiscales y por ende la recaudación del tributo, corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien para la aplicación de sus atribuciones se apoya en los organismos públicos desconcentrados, creados acorde a la funcionalidad, especialidad de ejecución técnica, donde encontramos nuevamente el sistema de delegación de facultades.

Es decir “El hecho de concentrar en una autoridad los poderes de decisión, permite una unidad de acción... por eso se acude a otra forma de organización, no contrapuesta a la centralizante, sino complementaria por la vía de la delegación selectiva de facultades para que no todas sean exclusivas, en su ejercicio, por una sola entidad”<sup>24</sup> justificando así la delegación de facultades, inicialmente conferidas por ley al Estado y éste en sus funciones para la operación de la Administración Pública, en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; y a su vez, dicha Secretaría para una mejor operación técnica delega sus funciones al Servicio de Administración Tributaria.

Su fundamento lo encontramos en el artículo 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal que refiere lo siguiente:

**Artículo 17.-** Para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos podrán contar con órganos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial

---

<sup>24</sup> DIEP DIEP Daniel, *Tendencias, teorías y políticas Tributarias*, Editorial Pac, S.A de C. V., página 186, México 1999

que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables.

“Por lo que corresponde a los órganos desconcentrados, debemos precisar que tienen su origen en la promulgación de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal de 1976, tal como lo precisa la exposición de motivos de la propia disposición administrativa *‘Se incorpora la figura de la desconcentración administrativa que el Ejecutivo había venido utilizando para la administración de las cuencas hidrológicas, la construcción de las escuelas, y hospitales y el gobierno de las Delegaciones del Distrito Federal. Con esta modalidad de la delegación de autoridad, se sientan las bases para el funcionamiento y control de este tipo de órganos administrativos que participan de la personalidad jurídica del Ejecutivo Federal y cuentan con la flexibilidad que requieren las acciones que deben realizarse en los distintos ámbitos del territorio nacional. Ello permite una atención más eficaz y oportuna a los gobernados en su lugar de residencia...’*”<sup>25</sup>

El autor Oscar Rebolledo cita textualmente al eminente José Francisco Ruíz Massieu en su libro de Introducción al Derecho Fiscal *“...La desconcentración es una especie de organización administrativa no personificada mediante la cual una dependencia centralizada delega facultades a un órgano inferior a fin de que conozca directamente de determinadas cuestiones, señalándose que las decisiones más importantes serán tomadas por las dependencias delegantes... Los órganos poseen autonomía técnica por que tienen poder de decisión y normas especiales de gestión, pero están sujetos al control jerárquico de las dependencias centralizadas de las que forman parte, con esta forma de organización se pretende acelerar los procesos...”*<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> REBOLLEDO HERRERA Oscar, *Introducción al Derecho Fiscal*, Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, México 2002, página 139.

<sup>26</sup> RUIZ MASSIEU, José Francisco, *Estudios Jurídicos sobre la Nueva Administración Pública Mexicana*, Editorial Limusa, México 1981, página 27

Como marco teórico, apuntamos que, las características propias de los organismos desconcentrados son:

- “- Seguir formando parte de la administración pública centralizada.
- crearse por disposición expresa del Jefe del Ejecutivo.
- no tener personalidad jurídica ni patrimonio propios.
- crearse con cierta libertad técnica y administrativa.”<sup>27</sup>

En efecto en este caso, corresponde al Servicio de Administración Tributaria, Organismo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, vigilar, comprobar y en su momento determinar el cumplimiento o incumplimiento de obligaciones fiscales, esto acorde con el numeral 2 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, el cual citamos a continuación.

## **LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

**Artículo 1o.** El Servicio de Administración Tributaria es un **órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público**, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley.

**Artículo 2o.** El Servicio de Administración Tributaria **tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto**

---

<sup>27</sup> DIEP DIEP Daniel, *Tendencias, teorías y políticas Tributarias*, Editorial Pac, S.A de C. V., página 186, México 1999.

**público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones**, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria implantará programas y proyectos para reducir su costo de operación por peso recaudado y el costo de cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

Cuando en el texto de esta Ley se haga referencia a contribuciones, se entenderán comprendidos los aprovechamientos federales.

Debemos de apuntar que, las atribuciones de éste organismo público desconcentrado, se encuentran establecidas en la Ley del Servicio de Administración Tributaria, dichas atribuciones de cobro (recaudación) de contribuciones y vigilancia en el cumplimiento de obligaciones de hacer o no hacer, recae en primer lugar en el Ejecutivo Federal y posteriormente para su función materialmente administrativa se sirve de la Secretaría de Hacienda y Crédito Pública, a quien mediante la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se le delegan las atribuciones fiscales en cuanto a cobro y vigilancia de obligaciones fiscales; y este delega dicha facultada en el Servicio de Administración Tributaria.

Retomando el punto de análisis, la autoridad competente para la aplicación, vigilancia y sanción en materia de obligaciones fiscales, recae en el Servicio de Administración Tributaria quien aplica las disposiciones fiscales vigentes, vigila su cumplimiento a través de procesos de fiscalización y en su momento determina el incumplimiento a dichas obligaciones generando como reacción una sanción a los contribuyentes.

Pero sin lugar a dudas dentro de estas tres funciones para el cumplimiento de obligaciones fiscales, refiriéndonos como a función de aplicación a: **aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público...** la cual tiene un plano de cumplimiento voluntario, lo que no ocurre generalmente en la función fiscalizadora la que podemos definir como "... las facultades de policía con las que cuenta el fisco federal, para revisar y vigilar directamente el exacto cumplimiento de las disposiciones tributarias y fiscales por parte de los contribuyentes, teniendo como fundamento el artículo 16 de la Constitución Política Federal en el párrafo que dispone '*La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones (sic) fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescriptas (sic) para los cateos*'.<sup>28</sup> Y que esta función es plenamente la que destaca para la vigilancia en el cumplimiento de obligaciones siendo que se ejercen por que el contribuyente cumplió o no con las disposiciones fiscales, caracterizada por ser a manera de cateo y con la limitante del resguardo de las garantías individuales, por consiguiente y en razón de la detección por parte de la autoridad fiscalizadora se crea la determinación contribuciones y sanciones administrativas, siendo esta la aplicación de la función determinante y sancionatoria, la que implica la aplicación coercitiva de la obligación fiscal.

Después de haber realizado el análisis anterior, veremos cómo se compone la autoridad fiscal y que de facto realiza las funciones de vigilar y asegurar el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales, ya sea impuestas en el Código Fiscal de la Federación y su reglamento o aquellas impuestas en las Leyes Tributarias específicas, dígame la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, etc., etc., por tal motivo es preciso citar el artículo 8 de la Ley del Servicio

---

<sup>28</sup> REBOLLEDO HERRERA Oscar, *Introducción al Derecho Fiscal*, Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, México 2002, página 79.

de Administración Tributaria, el cual se encuentra estrechamente vinculado con las disposiciones 1ª y 2ª del Reglamento interior del Servicio de Administración Tributaria, que mencionan lo siguiente:

## **LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA**

### **Título Segundo**

#### **De la Organización**

##### **Capítulo I**

##### **De los Órganos**

**Artículo 8o.** Para la consecución de su objeto y el ejercicio de sus atribuciones, el Servicio de

Administración Tributaria contará con los órganos siguientes:

“I. Junta de Gobierno;

II. Jefe, y

III. Las unidades administrativas que establezca su reglamento interior.

“ ...

## **REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

### **TÍTULO I**

#### **DISPOSICIONES GENERALES**

##### **CAPÍTULO I**

##### **DE LA COMPETENCIA Y ORGANIZACIÓN**

**ARTÍCULO 1.-** El Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomiendan la Ley del Servicio de Administración Tributaria y los distintos ordenamientos legales



aplicables, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República y los programas especiales y asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende ejecutar y coordinar en las materias de su competencia.

**ARTÍCULO 2.-** Para el despacho de los asuntos de su competencia, el Servicio de Administración Tributaria contará con las siguientes unidades administrativas:

Jefatura.

Unidades Administrativas Centrales:

Administración General de Aduanas:

“ ...

Administración General de Asistencia al Contribuyente:

“ ...

Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

Administración Central de Fiscalización Estratégica.

Administración Central de Comercio Exterior.

“ ...

Administración Central de Verificación y Evaluación de Entidades Federativas.

“ ...

Administración General de Grandes Contribuyentes:

“ ...

Administración General Jurídica:

“ ...

Administraciones Locales.

Aduanas.

“ ...

Como podemos observar, el órgano desconcentrado encargado de aplicar la normatividad en materia del cumplimiento de obligaciones fiscales es el Servicio de Administración Tributaria, quien a través de células especializadas realiza funciones de atención a los contribuyentes, empadronamiento, planeación estratégica de fiscalización y en materia de recaudación, entre muchas otras; por lo que es claro que la función material de aplicar el exacto cumplimiento de obligaciones fiscales es demasiado compleja, dado el universo de contribuyentes y contribuciones que se contemplan en la legislación mexicana y aquellas en las que se tiene convenio para evitar una doble tributación es demasiado amplio.

Ahora bien, derivado de la cita del numeral 8 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, encontramos que, no todas las unidades que ahí se citan tienen competencia material para conocer en materia del cumplimiento de obligaciones fiscales, por lo que es necesario identificar aquellas unidades que cuentan con dicha competencia, por lo que debemos enlistarlas las más importantes de la siguiente manera:

1.- **Administrador General de Aduanas**, la cual se compone de las siguientes Unidades: Administrador Central de Operación Aduanera; Administrador Central de Regulación Aduanera; Administrador Central de Planeación Aduanera; Administrador Central de Contabilidad y Glosa; Administrador Central de Investigación Aduanera; Administrador Central de Inspección Fiscal y Aduanera; Administrador Central de Asuntos Internacionales; Administrador Central de Competencias y Modernización Aduanera; y Administradores de las Aduanas.

2.- **Administración General de Servicios al Contribuyente**, la cual esta compuesta por: Administrador Central de Servicios Tributarios al Contribuyente; Administrador Central de Promoción y Vigilancia del Cumplimiento; Administrador

Central de Operación de Canales de Servicios; Administrador Central de Gestión de Calidad; Administrador Central de Identificación del Contribuyente; Administrador Central de Cuenta Tributaria y Contabilidad de Ingresos; Coordinador Nacional de Administraciones Locales de Servicios al Contribuyente y Administradores Locales de Servicios al Contribuyente.

3.- **Administración General de Auditoría Fiscal**, compuesta por: Administrador Central de Operación de la Fiscalización Nacional: Administrador Central de Análisis Técnico Fiscal; Administrador Central de Planeación y Programación de Auditoría Fiscal Federal; Administrador Central de Verificación y Evaluación de Entidades Federativas en Materia de Coordinación Fiscal; Administrador Central de Fiscalización Estratégica; Administrador Central de Comercio Exterior; Administrador Central de Normatividad de Auditoría Fiscal Federal; Administrador Central de Devoluciones y Compensaciones; Administradores Locales de Auditoría Fiscal.

4.- **Administración General de Grandes Contribuyentes**, misma que se conforma de: Administrador Central de Planeación y Programación de Fiscalización a Grandes Contribuyentes; Administrador Central de Normatividad de Grandes Contribuyentes; Administrador Central de Normatividad Internacional; Administrador Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes; Administrador Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente; Administrador Central de Fiscalización al Sector Financiero; Administrador Central de Fiscalización Internacional; Administrador Central de Fiscalización de Precios de Transferencia; Administrador Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos y Administrador Central de Fiscalización de Comercio Exterior.

5.- **Administración General Jurídica**, la que se compone de las siguientes Unidades: Administrador Central de Amparo e Instancias Judiciales; Administrador

Central de lo Contencioso; Administrador Central de Operación de Jurídica; Administrador Central de Normatividad de Impuestos Internos; Administrador Central de Normatividad de Comercio Exterior y Aduanal; Administrador Central de Asuntos Penales y Especiales; Administradores Locales Jurídicos.

6.- **Administración General de Recaudación**, misma que se encuentra conformada por: Administrador Central de Cobro Coactivo; Administrador Central de Cobro Persuasivo y Garantías; Administrador Central de Planeación y Estrategias de Cobro; Administrador Central de Notificación; Administrador Central de Programas Operativos con Entidades Federativas; Coordinador de Apoyo Operativo de Recaudación; Administradores Locales de Recaudación.

7.- Las unidades de **Administración General de Evaluación; de la Administración General de Comunicaciones y Tecnologías de la Información; y la Administración General de Recursos y Servicios**, no cuentan con facultades directas en los procesos de aplicación, verificación, sanción del cumplimiento de obligaciones fiscales, sino que, de lo que podemos observar, se encargan de vigilar el cumplimiento de obligaciones de los servidores públicos, el uso razonable del presupuesto y del control de la información.

Debemos hacer mención que en cada una de las Administraciones existe un Titular de ellas y que para la realización de sus funciones se auxilia en Subadministradores, así como el personal que se requiera para satisfacer sus necesidades.

Es importante destacar que las Autoridades Locales, con base a la Ley de Coordinación Fiscal y en los Convenios de Colaboración Administrativa celebrados entre la Secretaría de Hacienda y las Entidades de la República Mexicana, cuentan con competencia en materia de verificación y vigilancia en el cumplimiento de

obligaciones fiscales federales y que dependiendo de la organización pública estatal, es que realizan dicha función, como ejemplo citaremos las autoridades del Gobierno del Distrito Federal y del Estado de Hidalgo que cuentan con competencia para realizar funciones de exacta observancia a las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes en materia federal.

“El objetivo del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal es dar congruencia a los ordenamientos tributarios de la Federación con la de los estados, municipios y el Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales, distribuir entre ellos dichas participaciones y fijar las reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales ”<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup> DE MIGUEL CALZADO Ma. Jesús, *Derecho Fiscal (en línea)*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1991, (citado 17 de agosto de 2010), Serie A: FUENTES, b) TEXTOS Y ESTUDIOS LEGISLATIVOS, núm. 71, formato PDF, Sara Castillo Salinas, disponible en Internet: <http://www.bibliojuridica.org/libros/libro.htm?l=286>, ISBN 968-36-1924-X.

## Capítulo III

### Los comprobantes

En el presente capítulo enfocaremos la investigación en la obligación de los contribuyentes de emitir comprobantes fiscales, sus tipos, clasificación, alcances, efectos fiscales, los requisitos de estos y la modalidad a la luz de la modernidad tecnológica de los comprobantes fiscales digitales con sus implicaciones.

Para ello, es necesario establecer un panorama general de los comprobantes y atento a esto podemos afirmar que su definición es:

“ (Del ant. part. act. de comprobar).

“1. adj. Que comprueba.

“2. m. Recibo o documento que confirma un trato o gestión.”<sup>30</sup>

“Recibo, resguardo. Documento que sirve para probar la existencia de un hecho.”<sup>31</sup>

“(lat. *Comprobare*; de cum, con, y probare, probar) tr. Verificar, confirmar una cosa, cotejándola con otra o bien repitiendo las demostraciones que la prueban y acreditan como cierta. Der.

---

<sup>30</sup> DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Vigésima segunda edición, consultado en la página web [http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO\\_BUS=3&LEMA=comprobante](http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=comprobante)

<sup>31</sup> DICCIONARIO DE TÉRMINOS JURÍDICOS Y VOCES LATINAS, consultado en la página web [http://www.bibliotecajuridica.creab.org/diccionario\\_de\\_terminos\\_juridicos\\_y\\_voces\\_latinas/diccio\\_archivos/term\\_jur\\_archivos/C.htm](http://www.bibliotecajuridica.creab.org/diccionario_de_terminos_juridicos_y_voces_latinas/diccio_archivos/term_jur_archivos/C.htm)

Examinar la justicia o legalidad de un acto con el fin de confirmarlo o modificarlo.”<sup>32</sup>

Como punto de partida las definiciones generalmente aceptadas apuntan a que el comprobante es la constancia de un trato o la realización de un acto, que se plasma en un documento o recibo, el cual deja constancia plena y acredita que en efecto algo se realizó.

Es decir que los actos en general y en especial los actos jurídicos o de trascendencia, deben quedar amparados por alguna forma que permita su identificación, constatación, registro o seguimiento, para lo cual a lo largo del paso del tiempo las maneras en que se ha dado constancias o registro de los actos se ha modificado, por lo que existen diversas formas de acreditar o comprobar la existencia de actos jurídicos, siendo el principal la documentación en papel y escrito de lo que se pretende dejar constancia.

El acto de comprobar obedece jurídicamente a la necesidad de poder determinar y controlar la adquisición de un bien o servicio y que de ello se puedan hacer exigibles ciertas obligaciones, tales como las civiles y fiscales, siendo en el primero de los casos que las obligaciones civiles nacen al momento que son pactadas (obligaciones bilaterales), o cuando se imponen de una sola parte (obligaciones unilaterales), las cuales por regla general para su exigencia y cumplimiento deben quedar documentadas para que, en caso de incumplimiento, poderlas hacer valer, sirviendo para ello el comprobante, donde quedó pactada la obligación o en el caso de cumplimiento que esta obligación se debe extinguir y al mismo emitir un comprobante que efectivamente ampara el cumplimiento de la obligación pactada.

En este tenor podemos afirmar que la naturaleza jurídica de los comprobantes en materia civil, es la de constancia de realización del acto jurídico y que es el medio idóneo de prueba de la existencia del acto y en su momento su cumplimiento.

---

<sup>32</sup> PALOMAR DE MIGUEL, JUAN, *Diccionario para Juristas*, página 282, Ediciones Mayo, México 1981

Dentro de su utilidad en la vida cotidiana, encontramos que los comprobantes, atienden a una clasificación de los documentos mercantiles, los cuales se subdividen en documentos mercantiles negociables y no negociables, por lo cual el comprobante en un primer momento es un documento mercantil no negociable, el cual posteriormente se subdivide en factura, recibo, carta de porte, los cuales son documentos mercantiles que pueden ser negociables y con base a los avances tecnológicos encontramos los comprobantes digitales, tales como el recibo digital y factura electrónica.

Tal es la importancia de este tipo de documentos comprobatorios, que se han creado normas específicas, leyes y disposiciones técnicas particulares para el manejo de los documentos mercantiles, así también se han dispuesto reglas para su impresión, archivo y conservación.

Según algunas definiciones, los documentos mercantiles son los documentos comerciales que merecen confianza, credibilidad.

Los documentos mercantiles son todos los comprobantes extendidos por escrito en los que se deja constancia de las operaciones que se realizan en la actividad mercantil, de acuerdo con los usos y costumbres generalizados y las disposiciones de la ley.

La finalidad de los documentos mercantiles y no mercantiles es que en ellos queda precisada la relación jurídica entre las partes que intervienen en una determinada operación, es decir los derechos y obligaciones, constituyen un medio de prueba para demostrar la realización de los actos de comercio, también son el elemento fundamental para la contabilización de dichas operaciones y permiten el control de las operaciones practicadas por la empresa o el comerciante y la comprobación de los asientos de contabilidad.



Tipos de documentos mercantiles y no mercantiles:

Nota de pedido o de compra.

Es un documento mediante el cual una persona o empresa formula un pedido de compra a un comerciante. Este documento comercial no obliga a realizar la operación.

Deberán extenderse cómo mínimo dos ejemplares: uno que queda en poder del que lo suscribió (comprador) y otro, que es el que se entrega o envía al vendedor.

Nota de venta.

Se llama nota de venta al documento comercial en el que el vendedor detalla las mercaderías que ha vendido al comprador, indicando, cantidad, precio, fecha de entrega, forma de pago y demás condiciones de la operación.

Aceptado el pedido por parte del vendedor, este formula la Nota de Venta, por la que toma a su cargo el compromiso de entregarle la mercadería que se detallan en la misma, y el comprador se obliga a recibirlas. Este documento comercial obliga a ambas partes a realizar la operación en los términos establecidos.

Remito o remisión.

Se utiliza este comprobante para ejecutar la entrega o remisión de los bienes vendidos. En él, la persona que recibe esos bienes deja constancia de su conformidad, y con ello queda concretado el derecho del vendedor a cobrar y la obligación del comprador a pagar. Sirve de base para la preparación de la factura.

El remito se extiende por triplicado: el original firmado por el vendedor se entrega al adquirente; el duplicado, con la conformidad del comprador por los efectos que los ha recibido, queda en poder del vendedor y se destina ala sección facturación para que proceda ala emisión de la factura. Por último el triplicado permanece en la sección depósito par constancia de las mercaderías salidas.

Factura.

Es la relación escrita que el vendedor entrega al comprador detallando las mercancías que le ha vendido, indicando cantidades, naturaleza, precio y demás condiciones de la venta.

Con este documento se hace el cargo al cliente y se contabiliza su deuda a favor del vendedor. Para el comprador es el documento que justifica la compra y con su contabilización queda registrado su compromiso de pago.

Como mínimo la factura debe extenderse por duplicado. El original queda en poder del comprador y el duplicado queda para el vendedor y con el se contabiliza la venta y el cargo al comprador.

La factura es el documento principal de la operación de compraventa con ella queda concretada y concluida la operación y es un documento de contabilidad y medio de prueba legal

Nota de débito.

Llámesese así a la comunicación que envía un comerciante a su cliente, en la que le notifica haber cargado o debitado en su cuenta una determinada suma o valor, por el concepto que la misma indica. E

Nota de crédito.

Es el documento en el cual el comerciante envía a su cliente, con el objeto de comunicar la acreditación en su cuenta una determinada cantidad, por el motivo expresado en la misma.

Cheque.

Llácese cheque a una orden de pago pura y simple librada contra un banco en el cual el librador tiene fondos depositados a su orden en cuenta corriente bancaria o autorización para girar en descubierto.

Como queda dicho el cheque es una orden de pago, no una promesa de pago como el caso del pagaré; entonces se deduce que debe ejecutarse por el banco a la presentación del documento con las modalidades particulares establecidas para cada tipo de cheque.

Recibos.

El recibo es una constancia de pago o de haber recibido dinero. Lo otorga siempre el que recibe y su firma puesta al pie es la prueba de la extinción parcial o total de la deuda.

Pagaré.

Llamase pagaré al documento por el cual una persona se compromete a para a otra, o a quien ésta indique, una suma de dinero determinada, en una fecha establecida y en un domicilio establecido.

Los documentos mercantiles se dividen en: negociables y no negociables. Los primeros sustituyen al dinero en efectivo y se pueden intercambiar por él. Dentro de esta categoría están las Letras de Cambio, Pagarés y Cheques.

Letra de cambio.

En este documento mercantil figura una suma de dinero que debe ser pagada por un tercero a quien se designe en la propia letra de cambio. En este caso, la persona que libra el documento otorga un crédito a quien lo recibe y este se compromete a pagar el importe señalado antes de la fecha de vencimiento acordada.

La propiedad de la letra de cambio se puede transferir a un tercero, por lo cual el librador no tiene por qué ser la persona que entregue el documento.

Además, este tipo de documento mercantil se puede presentar ante una entidad financiera para descontar. De esta forma, la entidad pagará al tenedor el importe determinado en la letra y cobrará al librador una vez que se cumpla la fecha de vencimiento.

Por lo que respecta al comprobante con fines fiscales obedece primordialmente a un forma de control por parte de la autoridad respectiva de los actos de los contribuyentes, de poder tener certeza de que los actos que se manifiestan haber realizado puedan ser documentados y que esto permita el alcance de otros fines, tales como el ejercicio de facultades de comprobación.

En el derecho fiscal mexicano, toda persona física o moral, debe solicitar un comprobante fiscal al adquirir un bien, recibir un servicio o usar o gozar temporalmente bienes muebles o inmuebles, y en caso contrario expedirlo al realizar cualquiera de las actividades anteriores, con la finalidad de comprobar esta operación; este comprobante fiscal tiene diversos efectos y finalidades permitiendo principalmente la disminución de un gasto sobre los ingresos o la disminución de un impuesto contra el que se tiene a cargo; pero independientemente de estos efectos, permite comprobar un ingreso o egreso, por lo que en estos casos comúnmente se dice que es un comprobante para efectos fiscales.

Sin embargo, para que se le pueda denominar comprobante para efectos fiscales o comprobante fiscal debe de reunir una serie de requisitos y características que establece la legislación fiscal vigente. Los comprobantes para efectos fiscales o comprobante fiscal se entregan o se reciben a través de las distintas operaciones mercantiles, o de cualquier otra naturaleza, que realizan cotidianamente las personas físicas y las personas morales.

Los contribuyentes, personas físicas que realicen actividades empresariales o que presten servicios profesionales, o bien aquellas personas que obtengan ingresos por arrendamiento, así como aquellas sociedades, empresas, establecimientos, etc., deberán expedir un comprobante fiscal por las operaciones que realicen.

En materia fiscal el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, establece que toda persona física o moral que pretenda llevar a cabo una deducción, debe solicitar un comprobante que reúna los requisitos fiscales, por la adquisición del bien, la recepción de un servicio o por el uso o goce temporal de bienes inmuebles a deducir. Así mismo, dicho precepto legal establece la obligación a los referidos sujetos, a expedir comprobantes que reúnan los requisitos fiscales por realizar cualquiera de las mencionadas actividades.

Hasta el año de 2003, las modalidades por las cuales se emitían este tipo de documentos, eran básicamente por vía de impresión y la factura en papel que comúnmente conocemos como uso generalizado y en la práctica de actividades comerciales de cualquier sociedad. A partir de 2004 se reforma el Código Fiscal de la Federación, para establecer la modalidad del Comprobante Fiscal Digital, conocido coloquialmente como la Factura Electrónica, es por ello que el presente estudio tiene por objeto dar a conocer los requisitos de aplicación de esta modalidad de expedición de comprobantes, y sus posibles beneficios o perjuicios para los contribuyentes.

Pero para poder llegar al tema de la factura electrónica analizaremos los antecedentes de ella y de la legislación aplicable antes de la reforma de diciembre de 2009, que trajo la obligatoriedad de la facturación electrónica.

Así establezcamos que se considera como comprobante para efectos fiscales, su clasificación y principales efectos jurídicos y contables.

Un comprobante de acuerdo a las disposiciones fiscales, es el documento que se recibe al adquirir un bien, un servicio o usar temporalmente bienes inmuebles.

Existen dos grandes grupos de comprobantes: los simplificados y los que cumplen con todos los requisitos fiscales (comprobantes para efectos fiscales). Los comprobantes simplificados son los que integran el primer grupo y son los entregados por personas que prestan servicios o enajenan bienes con el público en general y son emitidos cuando el adquirente no solicite un comprobante con todos los requisitos fiscales. El segundo grupo son los comprobantes para efectos fiscales, los cuales deben reunir una serie de requisitos y características que establece la legislación fiscal vigente. Este tipo de comprobante permite la disminución de un gasto sobre los ingresos (deducción) y/o la disminución de impuestos contra lo que se tiene a cargo (acreditamiento) y a la vez permite comprobar el ingreso o erogación por esa operación.

#### Comprobante simplificado

Estos comprobantes son emitidos por aquellas personas que prestan servicios o enajenan bienes al público en general. Cabe aclarar que estos comprobantes deberán ser expedidos por el vendedor o por la persona que presta el servicio, siempre y cuando el adquirente no solicite un comprobante con todos los requisitos fiscales, o no se esté obligado a expedir comprobantes para efectos fiscales (Pequeños contribuyentes).

Los comprobantes simplificados se dividen en cuatro modalidades:

- 1) Los comprobantes para efectos fiscales, siempre que en ellos no se realice la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el monto del impuesto al valor agregado.

Se elaborarán en original y copia; esta última se entregará al cliente y el prestador de servicios o enajenante conservará los originales para posteriormente empastarlos en orden.

2) Los comprobantes expedidos únicamente con los siguientes requisitos:

- Impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida.
- Contiene impreso el número de folio.
- Lugar y fecha de expedición.
- El importe total de la operación consignado en número o en letra.

Deben elaborarse en original y copia; esta última se entregará al cliente, y el prestador de servicios o el enajenante conservará los originales para posteriormente empastarlos en orden.

3) Los comprobantes impresos por máquinas registradoras de comprobación fiscal. Otra modalidad de los comprobantes simplificados son los que se expiden en los establecimientos que cuentan con máquinas registradoras de comprobación fiscal; éstos consisten en la copia de la parte de los registros de auditoría de las máquinas registradoras que utilizan, en la que se señala el importe de las operaciones de que se trate.

Los requisitos de este tipo de comprobante son los siguientes:

- Nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida.
- Valor total de los actos o actividades realizados y número consecutivo del comprobante.

- Número de registro de la máquina, logotipo fiscal y fecha de expedición.

Opcionalmente, estos comprobantes podrán contener la cantidad y clase de mercancía o la descripción del servicio proporcionado. Cuando exista la imposibilidad de utilizar máquina registradora de comprobación fiscal, se deberán expedir comprobantes con los requisitos mencionados en el esquema anterior, a excepción de los puntos relativos al número de registro de la máquina y el logotipo fiscal.

- 4) Los comprobantes impresos por máquinas registradoras no fiscales.

Comprobantes para efectos fiscales.

Existen diferentes tipos de comprobantes para efectos fiscales, tales como facturas, recibos de honorarios, de arrendamiento, de donativos, autofacturas, notas de cargo, notas de crédito, cartas porte, etc. etc., los cuales como ya apuntamos para que cubran la finalidad del efecto fiscal, deben de cumplir los requisitos de los artículos 29, 29-A, 29-B y 29-C del Código Fiscal de la Federación, los cuales establecían hasta antes de la reforma del 7 de diciembre de 2009 el siguiente texto:

**“Artículo 29.-** 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 son los correctos, así como verificar que el comprobante contiene los datos previstos en el artículo 29-A de este Código.**

Cuarto párrafo (Se deroga)

Quinto párrafo (Se deroga)

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.

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, desglosados por tasas de impuesto. 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, desglosados por tasas de impuesto.

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 este Código, anotando el importe y número de la parcialidad que ampara, la forma como se realizó el pago, el monto de los impuestos trasladados, desglosados por tasas de impuesto 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.

“ ...

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.

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

**I.-** Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyente 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 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

deban trasladarse, desglosado por tasa de impuesto, en su caso.

**VII.-** Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual 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 autorizados por el Servicio de Administración Tributaria deberán ser utilizados por el contribuyente, en un plazo máximo de dos años, dicho plazo podrá prorrogarse cuando se cubran los requisitos que al efecto señale la autoridad fiscal de acuerdo a reglas de carácter general que al efecto se expidan. La fecha de vigencia deberá aparecer impresa en cada comprobante. Transcurrido dicho plazo se considerará que el comprobante quedará sin efectos para las deducciones o acreditamientos previstos en las Leyes fiscales.

Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general, respecto de dichas operaciones 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.

Último párrafo (Se deroga)

**Artículo 29-B.-** En el transporte de mercancías por el territorio nacional, sus propietarios o poseedores, deberán acompañarlas, según sea el caso, con el pedimento de importación; la nota de remisión; de envío; de embarque o despacho, además de la carta de porte. Dicha documentación deberá contener los requisitos a que se refiere el Artículo 29-A.

Los propietarios de las mercancías deberán proporcionar, a quienes las transporten, la documentación con que deberán acompañarlas conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior.

No se tendrá tal obligación en los casos de mercancías o bienes para uso personal o menaje de casa, así como tratándose de productos perecederos, dinero o títulos valor y mercancías transportadas en vehículos pertenecientes a la Federación, los Estados o los municipios, siempre que dichos vehículos ostenten el logotipo que los identifique como tales.

No será necesario que las mercancías en transporte se acompañen con la documentación a que se refiere este

artículo, cuando dichas mercancías se transporten para su entrega al adquirente y se acompañen con la documentación fiscal comprobatoria de la enajenación, la cual no deberá haber sido expedida con anterioridad mayor de 15 días a la fecha de su transportación.

Cuando el transporte de las mercancías no esté amparado con la documentación a que se refiere este artículo, o cuando dicha documentación sea insuficiente para acreditar la legal importación o tenencia de las mismas, quienes transporten las mercancías estarán obligados a efectuar el traslado de las mismas y de sus medios de transporte al recinto fiscal que la autoridad les indique, a fin de que se lleve a cabo la verificación física de las mercancías y, en su caso, de la documentación que las ampare.

La verificación del cumplimiento de las obligaciones a que se refiere este artículo, sólo podrá efectuarse por las autoridades competentes, de conformidad con las leyes fiscales federales.

**Artículo 29-C.** En las transacciones de adquisiciones de bienes, del uso o goce temporal de bienes, o de la prestación de servicios en que se realice el pago mediante cheque nominativo para abono en cuenta del beneficiario, mediante traspasos de cuenta en instituciones de crédito o casas de bolsa, tarjeta de crédito, débito o monedero electrónico, podrá utilizar como medio de comprobación para los efectos de las deducciones o acreditamientos autorizados en las Leyes fiscales, el original del estado de

cuenta de quien realice el pago citado, siempre que se cumpla lo siguiente:

**I.** Consignen en el cheque la clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se libere el cheque. Se presume, salvo prueba en contrario, que se cumplió con este requisito, cuando en el estado de cuenta que al efecto expida la institución de crédito o casa de bolsa se señale dicha clave del beneficiario del cheque.

**II.** Cuenten con el documento expedido que contenga la clave del registro federal de contribuyentes del enajenante, el prestador del servicio o el otorgante del uso o goce temporal de los bienes; el bien o servicio de que se trate; el precio o contraprestación; la fecha de emisión y, en forma expresa y por separado los impuestos que se trasladan desglosados por tasa aplicable.

**III.** Registren en la contabilidad, de conformidad con el Reglamento de este Código, la operación que ampare el cheque librado o el traspaso de cuenta.

**IV.** Vinculen la operación registrada en el estado de cuenta directamente con el documento a que se refiere la fracción II del presente artículo, con la adquisición del bien, con el uso o goce, o con la prestación del servicio de que se trate y con la operación registrada en la contabilidad, en los términos del Reglamento de este Código.

**V.** Conserve el original del estado de cuenta respectivo, durante el plazo que establece el artículo 30 de este Código.

El original del estado de cuenta que al efecto expida la institución de crédito o casa de bolsa deberá contener la clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien enajene los bienes, otorgue su uso o goce, o preste el servicio.

Los contribuyentes que opten por aplicar lo dispuesto en este artículo, además de los requisitos establecidos en el mismo, deberán cumplir con los requisitos que en materia de documentación, cheques, monederos electrónicos y estados de cuenta, establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Quienes opten por aplicar lo dispuesto en este artículo, deberán permitir a los visitantes, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, consultar a través de medios electrónicos la información relativa a los estados de cuenta de que se trate, directamente en las instituciones de crédito o casas de bolsa, que hubiesen emitido dichos estados de cuenta.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable tratándose del pago de bienes, uso o goce, o servicios, por los que se deban retener impuestos en los términos de las disposiciones fiscales ni en los casos en los que se trasladen impuestos distintos al impuesto al valor agregado.



Lo dispuesto en este artículo se aplicará sin perjuicio de las demás obligaciones que en materia de contabilidad deban cumplir los contribuyentes.

Ante el incumplimiento de cualesquiera de los requisitos establecidos en este artículo, el estado de cuenta no será considerado como comprobante fiscal para los efectos de las deducciones o acreditamientos autorizados en las leyes fiscales.

De la lectura de los numerales citados, se desprenden un cumulo de requisitos para el otorgamiento de efecto fiscal de un comprobante, por tal motivo analizaremos cada uno de los comprobantes que se pueden emitir usualmente en el comercio y como la Ley vigente delimita al cumplimiento de los requisitos para que pueda ser deducido o acreditado.

La factura:

Este documento de uso mercantil lo podemos definir como “Documento mercantil que consigna cada una de estas operaciones, expresando número, peso o medida, calidad y valor o precio”<sup>33</sup>

Los requisitos que deben reunir las facturas impresas son:

- I) El nombre impreso, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien las expide. Sí se tiene más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expide.
- II) Contener impreso el número de folio.
- III) Lugar y fecha de expedición.

---

<sup>33</sup> PALOMAR DE MIGUEL, JUAN, *Diccionario para Juristas*, página 581, Ediciones Mayo, México 1981.

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 en letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso.

VII) Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual 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) Vigencia del comprobante.

Aunado a lo señalado anteriormente, deberán contener los siguientes requisitos establecidos en la regla 2.4.7 de la Resolución Miscelánea publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de marzo del 2003.

A) La cédula de identificación fiscal tratándose de personas físicas deberá contener la CURP, salvo en los supuestos en que dicha cédula se haya obtenido a través del trámite de reexpedición de cédula de identificación fiscal en donde previamente se haya presentado aviso de apertura de sucesión o cédula de identificación provisional reproducida en 2.75 cm. por 5 cm. con una resolución de 133 líneas/ 1200 dpi; sobre la impresión de la cédula, no podrá efectuarse anotación alguna que impida su lectura.

B) La leyenda: "la reproducción no autorizada de este comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales", con letra no menor de 3 puntos.

C) El Registro Federal de Contribuyentes, nombre, domicilio, y en su caso el número telefónico del impresor, así como la fecha en que se incluyó la autorización correspondiente en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, con letra no menor de 3 puntos.

D) La fecha de impresión.

E) La leyenda: “Número de aprobación del Sistema de Control de Impresores Autorizados”; seguida del número generado por el sistema.

Por otra parte, para las personas morales con excepción de las que tributan como personas morales con fines no lucrativos y las personas físicas con actividad empresarial, que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas y silvícolas, tendrán un periodo límite de utilización de sus comprobantes. Éstos podrán ser utilizados 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, sin embargo, la numeración continuará siendo consecutiva, considerando inclusive los comprobantes cancelados al término de su vigencia.

La vigencia deberá señalarse expresamente en los comprobantes. Se podrá optar por considerar como fecha de impresión únicamente el mes y año, –sin incluir el día-, en el entendido de que el plazo de vigencia se calculará a partir del primer día del mes que se imprima en el comprobante.

En el caso de personas físicas que tributen conforme al Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales así como en el Régimen Intermedio; además deberán imprimir la leyenda “Efectos fiscales al pago” de conformidad con lo señalado en el artículo 133 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

#### Recibo de Honorarios

En el caso de los recibos de honorarios, el comprobante para efectos fiscales podrá funcionar a través de un talonario, el cual consta de dos partes:

A) la matriz, que contendrá los datos completos y;

B) el talón, el cual deberá ser conservado por el prestador del servicio como un control de sus obligaciones fiscales.

Los requisitos de los recibos de honorarios para surtir efectos fiscales de deducibilidad o acreditamiento son:

I) El nombre impreso, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida, si se tiene más de un local o establecimiento, se deberá señalar 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) Descripción del servicio que amparen.

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

VII) Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.

VIII) Vigencia del comprobante.

IX) Llevar la firma del prestador del servicio y en su caso señalar la clave en el Registro de Afiliación Patronal en el Instituto Mexicano del Seguro Social, así como las leyendas impresas “Efectos fiscales al pago” y/o “Impuesto Retenido de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado”.

Los recibos de honorarios deberán contener los mismos requisitos que las facturas impresas establecidos en la regla 2.4.7 de la Resolución Miscelánea publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de marzo del 2003.

## Recibos de Arrendamiento

En este caso, el comprobante para efectos fiscales también podrá funcionar a través de un talonario, el cual consta de dos partes:

- A) la matriz, que contendrá los datos completos y;
  
- B) El talón, el cual deberá ser conservado por el arrendador.

Requisitos necesarios para cobrar el efecto de comprobante fiscal son:

- I) El nombre impreso, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida. Si se tiene más de un local o establecimiento, se deberá señalar 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) Descripción del uso o goce del bien inmueble.
- 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 deban trasladarse, en su caso.
- VII) Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.
- VIII) Además de los requisitos señalados anteriormente, deberá llevar la firma del arrendador y el número de cuenta predial del inmueble de que se trate, o en su caso los datos de identificación del Requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación. Certificado de participación inmobiliaria no amortizable y la leyenda "Impuesto Retenido de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado".

## Comprobante de Donativo Deducible.

En aquellos casos que se realice una donación a instituciones autorizadas para recibir donativos y se deduzca el importe de la misma, deberá solicitarse un comprobante para efectos fiscales que ampare dicha donación, el cual debe ser elaborado por impresor autorizado por el Servicio de Administración Tributaria y contener los requisitos de los artículos 29, 29-A del código fiscal y los siguientes requisitos del artículo 40 Reglamento del Código Fiscal de la Federación, modificado el 21 de mayo del 2002.

- I) Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes del donatario.
- II) Lugar y fecha de expedición.
- III) Nombre, denominación o razón social, y domicilio del donante y, en su caso domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes.
- IV) Cantidad y descripción de los bienes donados o, en su caso, el monto del donativo.
- V) El señalamiento expreso de que amparan un donativo, y que la donataria se obliga a destinar los bienes donados a los fines propios de su objeto social.

Cuando el comprobante ampare la donación de bienes, deberá consignar la leyenda “En el caso de que los bienes donados hayan sido deducidos previamente para los efectos del impuesto sobre la renta, este donativo no es deducible”.

Además, el recibo deducible por donativos deberá contener los siguientes requisitos establecidos en la Resolución Miscelánea Fiscal vigente.

- A) La cédula de identificación fiscal la que en el caso de las personas físicas deberá contener la CURP, salvo en los supuestos en que dicha cédula se haya obtenido a través del trámite de reexpedición de cédula de identificación fiscal en donde

previamente se haya presentado aviso de apertura de sucesión o cédula de identificación fiscal provisional reproducida en 2.75 cm por 5 cm con una resolución de 133 líneas/1200dpi. Sobre la impresión de la cédula, no podrá efectuarse anotación alguna que impida su lectura.

B) La leyenda: "la reproducción no autorizada de este comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales", con letra no menor de 3 puntos.

C) El Registro Federal de Contribuyentes, nombre, domicilio y en su caso el número telefónico del impresor, así como la fecha en que se incluyó la autorización correspondiente en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, con letra no menor de 3 puntos.

D) La fecha de impresión y número de folio.

E) La leyenda "Número de aprobación del sistema de control de impresores autorizados" seguida del número generado por el sistema.

Es importante señalar que los comprobantes de donativos generalmente se imprimen en talonarios, o en original y copia cuyo recibo comprende el talón y la matriz. El talón es para la persona a quien se le hace la donación y la matriz para quien efectúa la donación.

## La Autofactura

Las autofacturas deberán ser impresas en establecimientos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria y cumplir con los requisitos que establecen los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación y los Establecidos en la Resolución Miscelánea Fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de marzo del 2003:

I) Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal, clave del Registro Federal de Contribuyentes y número de folio, los cuales deberán estar impresos.

II) Nombre del vendedor, ubicación de su negocio o domicilio, la firma del mismo o de quien reciba el pago y, en su caso, la clave del Registro Federal de Contribuyentes.

III) Nombre del bien objeto de la venta, número de unidades, precio unitario, precio total, lugar y fecha de expedición.

IV) En su caso, número del cheque con el que se efectúa el pago y nombre del banco contra el cual se libra.

V) En su caso, el impuesto sobre la renta o impuesto al valor agregado que se hubiere retenido o pagado al enajenante con motivo de la operación realizada.

Otros requisitos establecidos en la Resolución Miscelánea Fiscal:

A) La cédula de identificación fiscal la que en el caso de las personas físicas deberá contener la CURP, salvo en los supuestos en que dicha cédula se haya obtenido a través del trámite de reexpedición de cédula de identificación fiscal en donde previamente se haya presentado aviso de apertura de sucesión o cédula de identificación fiscal provisional reproducida en 2.75 cm. Por 5 cm., con una resolución de 133 líneas/1200 dpi. Sobre la impresión de la cédula no podrá efectuarse anotación alguna que impida su lectura.

B) La leyenda: "la reproducción no autorizada de este comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales", con letra no menor de 3 puntos.

C) El Registro Federal de Contribuyentes, nombre, domicilio y en su caso el número telefónico del impresor, así como la fecha en que se incluyó la autorización correspondiente en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, con letra no menor de 3 puntos.

D) La fecha de impresión.

E) La leyenda: "Número de aprobación del Sistema de Control de Impresores Autorizados" seguida del número generado por el sistema.

En el caso de personas físicas que tributen conforme al régimen de Actividades Empresariales y Profesionales así como en el Régimen Intermedio; además deberán imprimir la leyenda "Efectos fiscales al pago" Las autofacturas se deberán elaborar en



original y copia, la copia se entregará a quien reciba el pago y el original se deberá empastar y conservar, debiéndose registrar en la contabilidad del adquirente.

#### Notas de Cargo.

Los requisitos establecidos en Código Fiscal de la Federación para éste tipo de comprobante son:

- I) El nombre impreso, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida. Sí se tiene más de un local o establecimiento, se deberá señalar 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 deban trasladarse, en su caso.
- VII) Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual 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) Vigencia del comprobante

Los requisitos establecidos en Resolución Miscelánea publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de marzo del 2003 son:

A) La cédula de identificación fiscal la que en el caso de las personas físicas deberá contener la CURP, salvo en los supuestos en que dicha cédula se haya obtenido a través del trámite de reexpedición de cédula de identificación fiscal en donde previamente se haya presentado aviso de apertura de sucesión o cédula de identificación fiscal provisional reproducida en 2.75 cm. Por 5 cm., con una resolución de 133 líneas/1200 dpi. sobre la impresión de la cédula, no podrá efectuarse anotación alguna que impida su lectura.

B) La leyenda: "la reproducción no autorizada de este comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales", con letra no menor de 3 puntos.

C) El Registro Federal de Contribuyentes, nombre, domicilio y en su caso el número telefónico del impresor, así como la fecha en que se incluyó la autorización correspondiente en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, con letra no menor de 3 puntos.

D) La fecha de impresión.

E) La leyenda: "Número de aprobación del Sistema de Control de Impresores Autorizados" seguida del número generado por el sistema.

En el caso de personas físicas que tributen conforme al Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales así como en el Régimen Intermedio; además deberán imprimir la leyenda "Efectos fiscales al pago".

Nota de Crédito.

Los requisitos establecidos en Código Fiscal de la Federación para que surtan efectos fiscales son los que se enlistan a continuación:

I) El nombre impreso, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida. Sí se tiene más de un local o establecimiento, se deberá señalar 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 deban trasladarse, en su caso.
- VII) Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual 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) Vigencia del comprobante.

Las notas de crédito deberán contener los mismos requisitos que las facturas impresas establecidos en la regla 2.4.7 de la Resolución Miscelánea publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de marzo del 2003.

#### Comprobantes de Pago a Plazos

Las personas que enajenen bienes, presten servicios u otorguen el uso o goce temporal de bienes; y cuando el pago por dichas actividades se cobre a plazos, excepto tratándose de contribuyentes que realicen operaciones con el público en general, estarán obligadas a expedir comprobantes, los cuales deberán imprimirse por personas autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria y contener:

Los requisitos establecidos en el Artículo 32 de la Ley Impuesto al Valor Agregado y 29-A del Código Fiscal de la Federación:

- I) El nombre impreso, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida. Sí se tiene más de un local o

establecimiento, se deberá señalar 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 expide.

V) El importe de la parcialidad que ampare.

VI) La forma como se realizó el pago de la parcialidad.

VII) El monto del impuesto trasladado.

VIII) El monto del impuesto retenido (en su caso).

IX) Número y fecha de expedición del comprobante de origen.

X) Vigencia del comprobante

En el caso de personas físicas que tributen conforme al Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales así como en el Régimen Intermedio; además deberán imprimir la leyenda “Efectos fiscales al pago” de conformidad con lo señalado en el artículo 133 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Los comprobantes de pago a plazos deberán contener los mismos requisitos que las facturas impresas establecidos en la regla 2.4.7 de la Resolución Miscelánea publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de marzo del 2003.

### Carta Porte

Los requisitos que debe reunir una Carta Porte son:

Para su efecto fiscal es necesario que se cubran los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación:

I) El nombre impreso, denominación o razón social, domicilio fiscal y Clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expide. Si se tiene más de un local o

establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.

II) El número de folio impreso.

III) Lugar y fecha de expedición.

IV) Clave del RFC 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 o importe total consignado en número o en letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones finales deban trasladarse.

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

VIII) El monto del impuesto retenido (en su caso).

IX) Vigencia del comprobante

Aunado a estos los siguientes de la Resolución Miscelánea vigente:

A) La cédula de identificación fiscal la que en caso de las personas físicas deberá contener la CURP, salvo en los supuestos en que dicha cédula se haya obtenido a través del trámite de reexpedición de cédula de identificación fiscal en donde previamente se haya presentado aviso de apertura de sucesión o cédula de identificación fiscal provisional reproducida en 2.75 cm. Por 5 cm; con una resolución de 133 líneas/1200 dpi. Sobre la impresión de la cédula no podrá efectuarse anotación alguna que impida su lectura.

B) La leyenda "La reproducción no autorizada de este comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales", con letra no menor de 3 puntos.

C) El Registro Federal de Contribuyentes, nombre, domicilio y en su caso el número telefónico del impresor, así como la fecha en que se incluyó la autorización correspondiente en la página de Internet del SAT, con letra no menor de 3 puntos.

D) La fecha de impresión.

E) La leyenda "Número de aprobación del Sistema de Control de Impresores Autorizados" seguida del número generado por el sistema.

F) En el caso de personas físicas que tributen conforme al Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales así como en el Régimen Intermedio; además deberán imprimir las leyendas "Efectos fiscales al pago" y/o "Impuesto Retenido de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado".

Tratándose de personas morales que tributen conforme al Capítulo VII del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Régimen Simplificado), deberá contener además la leyenda "Contribuyente del Régimen Simplificado". Cabe aclarar que para que la Carta de Porte sea considerada como comprobante para efectos fiscales, deberá contener todos los requisitos antes mencionados.<sup>34</sup>

Estado de cuenta bancario.

A partir de la publicación de la Resolución miscelánea del 27 de mayo de 2008, en la regla I.2.4.16 y la adhesión por reforma de 2005 del artículo 29-C al Código Fiscal de la Federación, el estado de cuenta bancario en original pasa a ser un comprobante para efectos fiscales de deducciones y acreditamientos y por ende tiene repercusiones para el Impuesto sobre la Renta y del Impuesto Empresarial a Tasa Única y por ser acreditable tiene implicaciones sobre el Impuesto al Valor agregado, quedando por ley que las adquisiciones de bienes o servicios pueden ser comprobadas con el estado de cuenta, sin la necesidad de respaldar las operaciones con facturas o comprobantes simplificados.

---

<sup>34</sup> Material Editorial del Servicio de Administración Tributaria, consultable en Internet en la página: <http://www.shcp.gob.mx> y <http://www.sat.gob.mx>

Los requisitos para deducir o acreditar contribuciones a través de estados de cuenta bancarios son:

I) Se trate del original del estado de cuenta de quien realice el pago citado.

II) Consignen en el cheque la clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se libere el cheque. Se presume, salvo prueba en contrario, que se cumplió con este requisito, cuando en el estado de cuenta que al efecto expida la institución de crédito o casa de bolsa se señale dicha clave del beneficiario del cheque.

III) Cuenten con el documento expedido que contenga la clave del registro federal de contribuyentes del enajenante, el prestador del servicio o el otorgante del uso o goce temporal de los bienes; el bien o servicio de que se trate; el precio o contraprestación; la fecha de emisión y, en forma expresa y por separado los impuestos que se trasladan desglosados por tasa aplicable.

IV) Registren en la contabilidad la operación que ampare el cheque librado o el traspaso de cuenta.

V) Vinculen la operación registrada en el estado de cuenta directamente con el documento.

VI) Conserven el original del estado de cuenta respectivo, durante el plazo que establece el artículo 30 de Código Fiscal de la Federación.

VII) El original del estado de cuenta que al efecto expida la institución de crédito o casa de bolsa deberá contener la clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien enajene los bienes, otorgue su uso o goce, o preste el servicio.

El estado de cuenta bancario en original no será aplicable como comprobante para efectos fiscales tratándose del pago de bienes, uso o goce, o servicios, por los que se deban retener impuestos en los términos de las disposiciones fiscales ni en los casos en los que se trasladen impuestos distintos al Impuesto al Valor Agregado.

### Comprobantes fiscales digitales

El Código Fiscal de la Federación previo a la reforma del 7 de diciembre de 2009, en su artículo 29, contemplaba la posibilidad de que los contribuyentes emitan comprobantes por las operaciones que realicen, mediante documentos digitales a los cuales se les denomina Comprobantes Fiscales Digitales, razón por la cual se pueden expedir –cumpliendo los requisitos señalados en el mismo ordenamiento– comprobantes de ingresos, egresos y traslado en el caso de cartas porte.

Por lo que un Comprobante Fiscal Digital (CFD) es la representación digital de un comprobante para efectos fiscales, que utiliza los estándares definidos por el Servicio de Administración Tributaria en cuanto a tecnología, forma y sintaxis para contar con validez fiscal; sin embargo nosotros nos referimos a validez legal; dado que un documento digital requiere de ciertos requisitos para que obtenga el carácter de apego a la legalidad.

Podemos definir de acuerdo al artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación a los comprobantes fiscales digitales como un mecanismo alternativo de comprobación de ingresos, egresos y propiedad de mercancías en traslado por medios electrónicos.

Dicho numeral establece que 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.



A principios de 2004 se implementó la Firma Electrónica Avanzada (FEA), para los servicios electrónicos del Servicio de Administración Tributaria, este mecanismo de identificación electrónica garantiza seguridad y confidencialidad a los contribuyentes en sus transacciones electrónicas con la autoridad hacendaria.

Como consecuencia de la implementación de la Firma Electrónica Avanzada, se creó un nuevo esquema de comprobación fiscal totalmente digital, denominado Comprobantes Fiscales Digitales “Facturación Electrónica”. Este esquema alternativo de comprobación fiscal utiliza tecnología criptográfica, la cual permite garantizar la integridad, autenticidad, unicidad y no repudio de los comprobantes emitidos o recibidos, con la misma validez de los comprobantes fiscales tradicionales en papel.

La factura electrónica, como también se conoce a este nuevo esquema, es un tipo de comprobante fiscal digital que agiliza la conciliación de la información contable, y simplifica el proceso de emisión de comprobantes, derivado de la validación de Comprobantes Fiscales Digitales en línea, desde la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Cada comprobante que se emite debe contar con un sello digital que lo identifica como único. Un mensaje de datos que adjuntos a un Comprobante Fiscal Digital permite garantizar la integridad de su contenido y su autenticidad, del mismo, con la finalidad de garantizar el no repudio.

Los Certificados de Sello Digital son Firmas Electrónicas de uso específico, son reconocidas para firmar o sellar los comprobantes fiscales digitales. Se obtienen vía Internet desde el portal de Servicio de Administración Tributaria, el solicitante debe contar con Firma Electrónica vigente y se debe solicitar por lo menos un Certificado de Sello Digital por el domicilio fiscal y uno por cada sucursal en caso necesario.

Este tipo de comprobantes comúnmente no han sido objetados en cuanto a su alcance y valor probatorio, en primer lugar al tratarse de un proceso innovador y por otra al poderse constatar la identificación del emisor de un Comprobante Fiscal Digital vinculándolo como autor legítimo de éste permitiendo corroborar la no-modificación del documento electrónico después de su emisión.

Para verificar la integridad y autenticidad del comprobante se debe utilizar la cadena original del Comprobante Fiscal Digital, el Certificado de Sello Digital del emisor y el Sello Digital y se obtendrán los datos del emisor, del receptor y de la validación de la operación o del comprobante por parte de la autoridad fiscal.

La emisión de Comprobantes Fiscales Digitales hasta antes de la reforma del Código Fiscal de la Federación para el ejercicio de 2010 y con vigencia a partir del 1 de enero de 2011, era completamente opcional para todos los contribuyentes que consideren la posibilidad de utilizarlos y que cumplan con lo dispuesto en las disposiciones fiscales vigentes.

Su finalidad era que fuese un mecanismo alternativo de comprobación de ingresos, egresos y propiedad de mercancías en traslado por medios electrónicos y permitir la generación, proceso, transmisión y almacenamiento de manera digital de la contabilidad de los contribuyentes que así lo desearan.

El marco regulatorio previo a la reforma del Código Fiscal de la Federación del 7 de diciembre de 2009 son los siguientes:

Código Fiscal de la Federación artículos 28, 29, 29-A, 29-B y 29-C, Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004 y modificado el 28 de junio de 2006, Generalidades, requisitos y obligaciones para los contribuyentes que opten por la emisión y recepción de los Comprobantes Fiscales Digitales; aunado a los

requisitos que deben cumplir los Comprobantes Fiscales Digitales, igual que los comprobantes de otros esquemas como son:

- I) El nombre impreso, denominación o razón social, domicilio fiscal y Clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expide. Si se tiene más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.
- II) El número de folio impreso.
- III) Lugar y fecha de expedición.
- IV) Clave del RFC 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 o importe total consignado en número o en letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones finales deban trasladarse.
- VII) Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.
- VIII) El monto del impuesto retenido (en su caso).
- IX) Vigencia del comprobante

También forman parte del marco regulatorio las siguientes disposiciones de la Sexta Resolución Miscelánea Fiscal para 2006:

Regla 2.22.6 Opción, facilidades y requisitos para emitir Comprobantes Fiscales Digitales

Regla 2.22.7 Requisitos para presentar el reporte mensual de la emisión o no emisión de folios para la emisión de Comprobantes Fiscales Digitales

Regla 2.22.8 Requisitos para la generación de la representación impresa de acuerdo con el Artículo 29 en sus fracciones I, II, III, IV y VII del Código Fiscal de la Federación

Regla 2.22.9 Requisitos de almacenamiento electrónico de los comprobantes fiscales digitales

Regla 2.22.11 Requisitos para emitir y reportar Comprobantes Fiscales Digitales que amparen una o varias operaciones con el público en general

Regla 2.22.12 Requisitos y facilidad de emisión de Comprobantes Fiscales Digitales en convivencia con comprobantes de esquemas tradicionales en papel.

Regla 2.22.13 Requisitos para poder ser prestador de servicios de generación y envío de Comprobantes Fiscales Digitales

Regla 2.22.14 Requisitos para mantener la autorización de prestador de servicio de generación y envío de Comprobantes Fiscales Digitales

Regla 2.22.15 Requisitos que debe cumplir el contribuyente para poder optar por emitir Comprobantes Fiscales Digitales por medio de un prestador de servicio de generación y envío.

Regla 2.22.16 Requisitos que debe cumplir el contribuyente que emite Comprobantes Fiscales Digitales por medio de un prestador de servicio de generación y envío

Anexo 20 a la Tercera Resolución Miscelánea Fiscal para el 2006:

A. Características técnicas del archivo que contenga el informe mensual de Comprobantes Fiscales Digitales emitidos

B. Estándares y especificaciones técnicas que deberán cumplir las aplicaciones informáticas para la generación de claves de criptografía asimétrica a utilizar para Firma Electrónica Avanzada

C. Estándar de comprobante fiscal digital extensible (XSD)

D. Generación de Sellos Digitales para comprobantes fiscales digitales

E. Uso de la facilidad de ensobretado <Addenda>

F. Uso de la facilidad de nodos <Complemento concepto> y <Complemento>

Resolución Miscelánea Fiscal reglas para los proveedores (intermediarios)

Regla I.2.15.1 a la I.2.15.3 y de la II.2.20.5 a la II.2.20.9

Regla II.2.20.10 a la II 2.20.14 – PSA (Proveedor)

Anexo 20 (Estándar Informático)

El alcance de estas disposiciones fiscales permite al contribuyente emitir CFD por sus propios medios o por medio de un Proveedor de Servicio Autorizado por el Servicio de Administración Tributaria.

Los requisitos para la emisión de comprobantes fiscales de manera digital son:

a. Debe disponerse de un sistema electrónico contable que cumpla con las disposiciones fiscales vigentes en materia de Comprobantes Fiscales Digitales.

b. Contar con su Certificado de Firma Electrónica Avanzada vigente para solicitar lo siguiente:

1. Por lo menos un Certificado de Sello Digital por cada establecimiento, local o sucursal donde se expidan Comprobantes Fiscales Digitales.
2. Los folios y series, en su caso, de acuerdo con las necesidades de operación
3. Para considerar que se optó por emitir Comprobantes Fiscales Digitales, bastará con solicitar uno o varios Certificados de Sello Digital y la asignación de al menos un rango de folios.

c. Si se tiene la obligación de dictaminar estados financieros para efectos fiscales, se podrá expedir Comprobantes Fiscales Digitales y comprobantes fiscales en papel, debiendo enviar el informe mensual de las operaciones que realice en cada esquema, por separado.

d. Los Certificados de Sello Digital tienen una vigencia de dos años y pueden renovarse por períodos iguales las veces que lo solicite.

Las series de folios no tienen una vigencia establecida, y quedarán bajo su resguardo.

e. Para poder regresar al esquema de comprobación fiscal en papel, debía de cumplirse el año fiscal.

Ahora bien los Comprobantes Fiscales Digitales emitidos por medio de proveedor de servicio autorizado deben de cumplir los siguientes requisitos:

i) A diferencia de los comprobantes fiscales digitales emitidos por el propio contribuyente, los proveedores de servicio autorizados deberán incluir los siguientes datos:

- Nombre o razón social del proveedor
- Registro Federal de Contribuyentes del proveedor
- Número del Certificado de Sello Digital del proveedor
- Fecha de publicación de la autorización del proveedor
- Sello digital generado con un Certificado de Sello Digital del proveedor

Infracciones y Sanciones por incumplimiento en materia de comprobantes fiscales.

Como se trata de una obligación establecida en las disposiciones fiscales, los contribuyentes tienen la responsabilidad de cumplir con las mismas; en caso de no hacerlo traería como consecuencia que el adquirente del bien o servicio no pueda deducir su gasto.

Con la finalidad de garantizar y dotar de mayor seguridad jurídica a los contribuyentes en materia de Comprobantes fiscales, la omisión o el incumplimiento de las disposiciones fiscales es una infracción que trae aparejada la aplicación de una sanción.

Las infracciones relacionadas con la emisión de comprobantes fiscales son las que se enuncian a continuación siempre y cuando sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales correspondientes.

No proporcionar la información relativa a los clientes que soliciten la impresión de comprobantes con requisitos fiscales, presentarla fuera de tiempo o presentarla incompleta o con errores.

No expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías en transporte en territorio nacional.

No expedir o no entregar comprobante de sus actividades cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin requisitos fiscales.

No cumplir con los requisitos señalados para la expedición de los comprobantes que amparen donativos y expedir dichos comprobantes.

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; al respecto el poder judicial emitió la jurisprudencia 2a./J. 66/2009, de la Segunda Sala, donde se hace referencia a la aplicación estricta de la norma y su quebranto; ya que es muy común que los comprobantes fiscales (facturas), no reúnan los requisitos fiscales para su deducibilidad o acreditamiento y que durante el ejercicio de facultades de comprobación los auditores estimen no tomarlas en cuenta independientemente de su sanción.

**COMPROBANTES FISCALES. LOS EXPEDIDOS CON EL DOMICILIO FISCAL INCOMPLETO O ERRÓNEO ACTUALIZAN LA INFRACCIÓN PREVISTA EN LA FRACCIÓN VII DEL ARTÍCULO 83 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

Las personas físicas o morales tienen la obligación de manifestar su domicilio fiscal al registro federal de contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria, de dar aviso de sus cambios o de actualizarlo cuando varíe la nomenclatura o numeración oficial; de ahí que el domicilio fiscal a que alude la fracción I del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, deba ser proporcionado a dicho

registro, por lo que si el comprobante no contiene impreso precisamente este domicilio o lo menciona incompleto o erróneo, el contribuyente incurre en la infracción prevista en la fracción VII del artículo 83 del indicado ordenamiento, pues incumple la obligación de expedir comprobantes en los que aparezca impreso el domicilio fiscal en los términos exigidos por el Código Fiscal de la Federación y, por ende, la sanción impuesta conforme a su artículo 84, fracción IV, es correcta y no quebranta el principio de aplicación estricta de las normas.

Contradicción de tesis 77/2009. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito y Primero en Materias Penal y Administrativa del Vigésimo Primer Circuito. 6 de mayo de 2009. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Oliva Escudero Contreras.

Tesis de jurisprudencia 66/2009. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del trece de mayo de dos mil nueve.

Las sanciones a las infracciones fiscales relacionadas con el incumplimiento de expedición de comprobantes fiscales se señalan en la legislación fiscal y se correlacionan con el cuadro siguiente:

## **INFRACCIÓN**

- No proporcionar la información relativa a los clientes que soliciten la impresión de comprobantes con requisitos fiscales, presentarla fuera de tiempo o presentarla incompleta o con errores.



## **SANCIÓN**

De \$30.00 a \$50.00, por cada comprobante que impriman y respecto de los cuales no proporcionen información. En caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días y, en su caso, la cancelación de la autorización para imprimir comprobantes.

## **INFRACCIÓN**

- No expedir o no entregar comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin requisitos fiscales.

## **SANCIÓN**

De \$11,000.00 a \$62,860.00, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,967,870.00, supuestos en los que la multa será de \$1,100.00 a \$2,200.00. En el caso de reincidencia, las autoridades fiscales podrán, además, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 del Código.

## **INFRACCIÓN**

- 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.

## **SANCIÓN**

De **\$11,000.00** a **\$62,860.00**, cuando se trate de la primera infracción, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de **\$1,967,870.00**, supuestos en los que la multa será de **\$1,100.00** a **\$2,200.00** por la primera infracción. En el caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación.

### **INFRACCIÓN**

- No cumplir con los requisitos señalados para la expedición de los comprobantes que amparen donativos y expedir dichos comprobantes.

### **SANCIÓN**

De \$610.00 a \$10,160.00 y la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles.

### **INFRACCIÓN**

- No expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías en transporte en territorio nacional.

### **SANCIÓN**

De \$410.00 a \$8,130.00

Estas sanciones son independientes de aquellas conductas que impliquen la comisión de delitos fiscales, aunado a que las infracciones y sanciones se tomaran con base al Código Fiscal de la Federación vigente al ejercicio 2010.

## Capítulo IV

### Análisis y Estudio a la reforma de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Para abordar el tema de estudio, es necesario transcribir la parte que nos ocupa de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009 a los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación que refiere:

#### “CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

“...

“**ARTÍCULO NOVENO.** Se **REFORMAN** los artículos 17-A, cuarto, sexto y actual séptimo párrafos; 22, sexto párrafo; 29; 29-A, fracciones II, VIII y IX, y segundo y tercer párrafos; 29-C, encabezado del primer párrafo, segundo y séptimo párrafos;...

“...

“**Artículo 29.** Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, los contribuyentes **deberán** emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Los comprobantes fiscales digitales deberán contener el sello digital del contribuyente que lo expida, el cual deberá estar amparado por un certificado expedido por el referido órgano desconcentrado, cuyo titular sea la persona física o moral que expida los comprobantes. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o

goce, o usen servicios deberán solicitar el comprobante fiscal digital respectivo.

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

**I.** Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente.

**II.** 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 certificados de 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 fiscales digitales 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 mediante reglas de carácter general los requisitos de control e identificación a que se sujetará el uso del sello digital de los contribuyentes.

La tramitación de un certificado de sello digital sólo podrá efectuarse mediante formato electrónico, que cuente con la firma electrónica avanzada de la persona solicitante.

**III.** Cubrir, para los comprobantes que emita, los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código, con excepción del previsto en la fracción VIII del citado precepto.

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 monto de los impuestos que se trasladen y reunir los requisitos a que se refieren las fracciones I y III del artículo 29-A de este Código, así como los requisitos previstos en las demás fracciones contenidas en este artículo.

**IV.** Remitir al Servicio de Administración Tributaria, el comprobante respectivo a través de los mecanismos digitales que para tal efecto el Servicio de Administración Tributaria determine mediante reglas de carácter general y antes de su expedición, para que ese órgano desconcentrado proceda a:

**a)** Validar el cumplimiento de los requisitos establecidos en la fracción III de este artículo.

**b)** Asignar el folio del comprobante fiscal digital.

**c)** Incorporar el sello digital del Servicio de Administración Tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar a proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales para que efectúen la validación, asignación de

folio e incorporación del sello a que se refiere esta fracción.

Los proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales a que se refiere el párrafo anterior, deberán estar previamente autorizados por el Servicio de Administración Tributaria, cumpliendo con los requisitos que al efecto se establezcan en las reglas de carácter general por dicho órgano desconcentrado.

El Servicio de Administración Tributaria podrá revocar las autorizaciones emitidas a los proveedores a que se refiere esta fracción en cualquier momento, cuando incumplan con alguna de las obligaciones establecidas en este artículo o en las disposiciones de carácter general que les sean aplicables.

Para los efectos del segundo párrafo de esta fracción, el Servicio de Administración Tributaria podrá proporcionar la información necesaria a los proveedores autorizados de certificación de comprobantes fiscales digitales.

**V.** Proporcionar a sus clientes, la impresión del comprobante fiscal digital cuando así les sea solicitado. El Servicio de Administración Tributaria determinará mediante reglas de carácter general, las especificaciones que deberá reunir la impresión de los citados comprobantes.

Los contribuyentes deberán conservar y registrar en su contabilidad los comprobantes fiscales digitales que expidan.

Los comprobantes fiscales digitales deberán archivar 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.

**VI.** Cumplir con los requisitos que las leyes fiscales establezcan para el control de los pagos, ya sea en una sola exhibición o en parcialidades.

**VII.** Cumplir con las especificaciones que en materia de informática, determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

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 de Internet 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 dicho órgano desconcentrado y no ha sido cancelado.

Los contribuyentes que mediante reglas de carácter general determine el Servicio de Administración Tributaria podrán emitir sus comprobantes fiscales digitales por medios propios o a través de proveedores

de servicios, cumpliendo con los requisitos que al efecto establezca ese órgano desconcentrado.

Tratándose de operaciones cuyo monto no exceda de \$2,000.00, los contribuyentes podrán emitir sus comprobantes fiscales en forma impresa por medios propios o a través de terceros, siempre y cuando reúnan los requisitos que se precisan en el artículo 29-A de este Código, con excepción del previsto en las fracciones II y IX del citado precepto.

Para emitir los comprobantes fiscales a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes deberán solicitar la asignación de folios al Servicio de Administración Tributaria a través de su página de Internet, y cumplir con los requisitos que al efecto se establezcan mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes deberán proporcionar trimestralmente al Servicio de Administración Tributaria a través de medios electrónicos, la información correspondiente a los comprobantes fiscales que hayan expedido con los folios asignados conforme al párrafo anterior. El Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general establecerá las especificaciones para cumplir con lo previsto en este párrafo. De no proporcionar la información señalada en este párrafo, no se autorizarán nuevos folios.

Para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes a que se refiere el quinto párrafo de este artículo, quien los utilice deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave de



inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos, así como comprobar la autenticidad del dispositivo de seguridad y la correspondencia con los datos del emisor del comprobante, en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Los proveedores de los dispositivos de seguridad a que se refiere la fracción VIII del artículo 29-A de este Código deberán proporcionar al Servicio de Administración Tributaria la información relativa a las operaciones con sus clientes en los términos que fije dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter 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, su Reglamento y en las reglas de carácter general que para esos efectos emita el Servicio de Administración Tributaria. 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.

Los comprobantes que se expidan conforme a este artículo deberán 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, desglosados por tasas de impuesto. 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, desglosados por tasas de impuesto.

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, IV y, en su caso, VIII tratándose de comprobantes impresos o IX en el caso de comprobantes fiscales digitales, del artículo 29-A de este Código, anotando el importe y número de la parcialidad que ampara, la forma como se realizó el pago, el monto de los impuestos trasladados, desglosados por tasas de impuesto 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.

Cuando los comprobantes no reúnan algún requisito de los establecidos en este artículo o en el artículo 29-A de este Código no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

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.

**Artículo 29-A.** .....

**II.** Contener el número de folio asignado por el Servicio de Administración Tributaria o por el proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales y el sello digital a que se refiere la fracción IV, incisos b) y c) del artículo 29 de este Código.

.....

**VIII.** Tener adherido un dispositivo de seguridad en los casos que se ejerza la opción prevista en el quinto párrafo del artículo 29 de este Código que cumpla con los requisitos y características que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

Los dispositivos de seguridad a que se refiere el párrafo anterior deberán ser adquiridos con los proveedores que autorice el Servicio de Administración Tributaria.

**IX.** El certificado de sello digital del contribuyente que lo expide.

Los dispositivos de seguridad referidos en la fracción VIII de este artículo que no hubieran sido utilizados por el contribuyente en un plazo de dos años contados a partir de la fecha en que se hubieran adquirido, deberán destruirse y los contribuyentes deberán dar aviso de ello al Servicio de

Administración Tributaria, en los términos que éste establezca mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general, respecto de dichas operaciones deberán expedir comprobantes simplificados en los términos que señale el Servicio de Administración Tributaria en reglas de carácter general que para estos efectos emita. 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.<sup>35</sup>

La anterior reforma a los numerales 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación trajo como primordial la obligatoriedad de todos los contribuyentes la de someterse al esquema de comprobantes fiscales digitales; es decir, desde el ejercicio 2004 se contempla la optatividad de emitir comprobantes fiscales digitales (factura electrónica), sin embargo la circunstancia de optar por un medio u otro de emisión de comprobantes para efectos fiscales quedo rebasada al insertarse el vocablo “deberán”, siendo los medios electrónicos digitales la forma general de expedirse los comprobantes.

Las modificaciones al artículo 29 del Código Fiscal de la Federación precisan la obligación para todos los contribuyentes de expedir comprobantes fiscales digitales, pues con la modificación aceptada del presente numeral se indica que cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, los contribuyentes tendrán que emitirlos mediante documentos

---

<sup>35</sup> DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, publicado el 7 de diciembre de 2009, sección 20.

digitales a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria. Los comprobantes fiscales digitales deberán contener el diversos requisitos ya contemplados desde las modificaciones del citado artículo 29 en 2004, tales requisitos son esencialmente el sello digital del contribuyente que lo expida, el cual se amparará por un certificado expedido por el referido órgano desconcentrado, cuyo titular será la persona física o moral que expida los comprobantes. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce, o usen servicios, tendrán que solicitar el comprobante fiscal digital respectivo y asumirán la carga de verificación de autenticidad del comprobante.

Por otra parte, se indica las obligación para los contribuyentes que emitan comprobantes fiscales digitales, de remitir la información de los documentos digitales emitidos al Servicio de Administración Tributaria, a través de los mecanismos digitales, que para el efecto dicha autoridad determine mediante reglas de carácter general, de tal forma que la autoridad proceda a validar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, y asignar un folio al comprobante e incorporar el sello, conforme al párrafo anterior.

Los contribuyentes deberán conservar y registrar en su contabilidad los comprobantes fiscales digitales en los términos del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación.

El traslado de la carga de verificación de la autenticidad del documento expedido, lo encontramos condicionado al referir la reforma que los contribuyentes que deduzcan o acrediten fiscalmente con base a los comprobantes fiscales digitales, incluso cuando dichos comprobantes consten en documento impreso, para comprobar su autenticidad, tendrán que consultar en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria si el número de folio que ampare el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si el certificado que ampare el sello digital fue autorizado al emisor y si el certificado que ampare el sello digital se encuentra registrado en dicho órgano desconcentrado y no ha sido cancelado; asimismo, si los

comprobantes no reúnen alguno de los requisitos señalados en los artículos 29 y 29-A, no podrán deducirse, condicionante por demás exorbitante.

Para emitir comprobantes fiscales digitales a través de terceros (proveedores autorizados), se deberán de cumplir con las reglas de carácter general que la autoridad fiscal emita.

Si se trata de operaciones cuyo monto no exceda de \$2,000, los contribuyentes podrán emitir sus comprobantes fiscales en forma impresa por medios propios o a través de terceros, siempre que cumplan los requisitos que se precisan en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Para la emisión que nos referimos en el párrafo anterior, los contribuyentes solicitarán la asignación de folios al Servicio de Administración Tributaria a través de su página de Internet, y deberán cumplir con los requisitos que al efecto se establecerían mediante reglas de carácter general.

Debido a la modificación del artículo 29, de que todos los contribuyentes expidan comprobantes fiscales digitales, se modifican algunos de los requisitos de la documentación que señala el artículo 29-A del mismo Código, en este sentido, se indican los siguientes:

1. Contener el número de folio asignado por el Servicio de Administración Tributaria y la firma digital correspondiente.
2. Tener adherido un dispositivo de seguridad, en los casos en los que el contribuyente opte por expedir comprobantes fiscales impresos por medios propios o a través de terceros cuando el monto de la operación no rebase \$2,000.

3. Contener el certificado de sello digital del contribuyente que lo expida. Igualmente se indica que los dispositivos de seguridad de los comprobantes que no sean utilizados por el contribuyente en un plazo de dos años contados a partir de la fecha en que se hubieran adquirido, se destruyan y se dé aviso al Servicio de Administración Tributaria.

Como caso de excepción somos de la idea que la reforma en estudio, dejó aún lado aspectos que se contemplaban antes de la reforma del 7 de diciembre de 2009, como es el caso que los comprobantes que expide un socio industrial de una Sociedad en Nombre Colectivo, el cual no debería reunir los requisitos del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, y por ende ser un gasto deducible para la sociedad.

Sustraemos los comentarios establecidos en la revista *Nuevo Consultorio Fiscal Jurídico Laboral y Contable-Financiero* en su 1ª edición del mes de Septiembre de 2007 y que refería que “El comprobante que expide un socio industrial a la sociedad en nombre colectivo no debe cumplir con los requisitos del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, será suficiente con que la sociedad en nombre colectivo elabore un comprobante por concepto de alimentos.”<sup>36</sup>

Para satisfacer la obligación de los contribuyentes de solicitar y emitir comprobantes fiscales digitales directamente, es necesario que se realicen las siguientes etapas:

- I. Contabilidad en sistema electrónico, se debe contar con la contabilidad en sistemas electrónicos, los cuales referimos como una de la obligaciones de todos los contribuyentes, de acuerdo al artículo 28 del Código Fiscal de la Federación y 26, 27, 28, 32, 33 y 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación que establecen los sistemas y registros contables para efectos

---

<sup>36</sup> *Nuevo Consultorio Fiscal Jurídico Laboral y Contable-Financiero*, Editorial Lito Roda, S. A., 1ª publicación quincenal del mes de septiembre de 2007 número 433, páginas 11 a 12.

tributarios que puede adoptar un contribuyente y la forma en que se deben realizar.

- II. Certificado de FIEL, la cual sustituye a la Firma Electrónica Avanzada y que permite establecer una plataforma para el desarrollo de servicios por Internet.
- III. Certificado de Sello Digital, para su solicitud se deberá acceder a la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. En ésta, los contribuyentes podrán solicitar un certificado para su matriz y, en su caso, como máximo uno para cada una de sus sucursales, locales, puestos fijos o semifijos; en el caso de unidades de transporte utilizarán el certificado de sello digital del domicilio fiscal o sucursal al cual estén asignados.

Los certificados solicitados se podrán descargar de la sección “Entrega de certificados” de la página de Internet del SAT, utilizando para ello la Firma (FIEL) y la clave del Registro Federal de Contribuyentes del contribuyente que los solicitó.

- IV. Solicitud de folios y series, la cual sólo puede ser realizada por el emisor con su Fiel y el Contribuyente determina el número de folios y series a utilizar. Los folios se solicitan por cantidad, y el SAT los asigna por rangos, tal y como se muestra en la figura que se anexa:

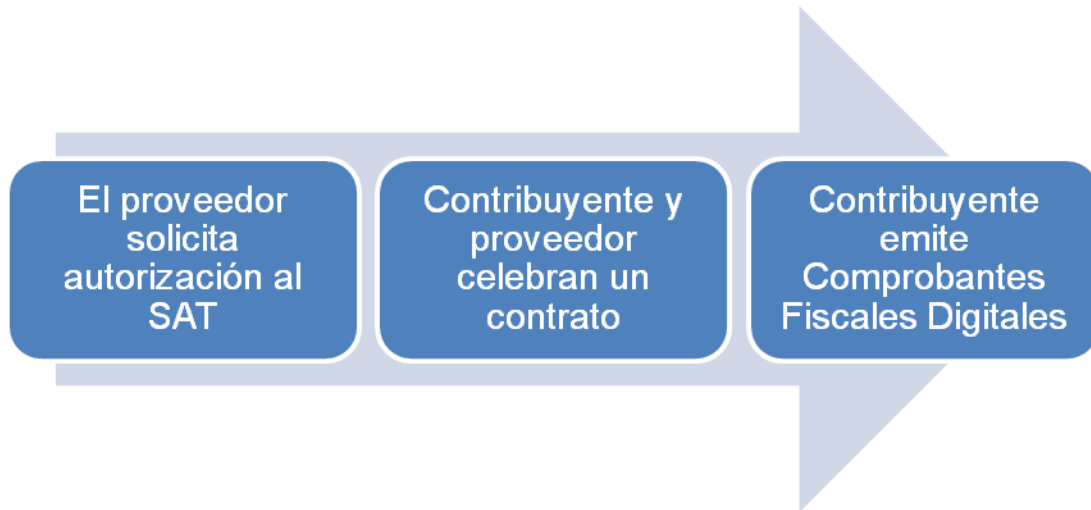




V. Generación de la Factura Electrónica, formato (XML), la generación del Comprobante Fiscal Digital (XML) se realiza a partir del contenido de la operación ya sea compra-venta de mercancías o prestación de servicios; la información se ordena por medio del estándar (XSD), que es un multiformato para cualquier tipo de comprobante para efectos fiscales. El sello se genera con la Cadena Original del (XML) más la clave o llave privada del emisor, se representa en papel para los receptores que así lo requieran. Este acto de emisión se representa a continuación en el siguientes cuadro:



En cuanto a la utilización de intermediarios (proveedores), se debe cumplimentar con el siguiente proceso:



#### Requisitos para el contribuyente

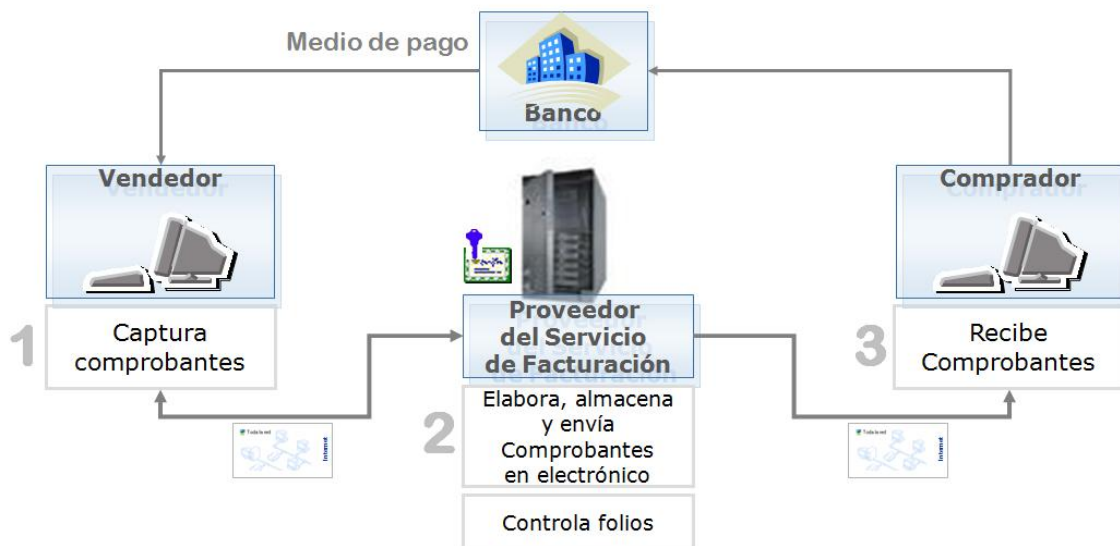
- Contar con firma electrónica avanzada
- Llevar su contabilidad en medios electrónicos
- Tramitar sus certificados de sello digital y asignación de folios

#### Regla II.2.20.13

- El contribuyente y proveedor deben presentar en la página del Servicio de Administración Tributaria aviso de operaciones.
- La asignación y control de los folios lo tendrá el proveedor del servicio.
- Administración y control del Certificado de Sello Digital por el contribuyente o por el proveedor del servicio, según lo pactado en el contrato para el manejo y resguardo confidencial de la información.

- iv. El contribuyente y proveedor deberán conservar los Comprobantes Fiscales Digitales.
- v. Generación de la estructura XML, cadena original, sellos digitales.
- vi. Generación del archivo del informe mensual de comprobantes emitidos.

El ejemplo de forma de operación lo mostramos a continuación:



Obligaciones de los contribuyentes que emitan y reciban comprobantes fiscales digitales a través de intermediarios autorizados:

1. Permitir al Servicio de Administración Tributaria el acceso a las bases de datos.
2. Guardar absoluta reserva de la información de los Comprobantes Fiscales Digitales.
3. Presentar en enero de cada año un aviso para refrendar su autorización.

4. Proporcionar a sus clientes el archivo con el informe mensual en los primeros 5 días.
5. Entregar copia electrónica de los Comprobantes Fiscales Digitales emitidos a su cliente.
6. Informar al Servicio de Administración Tributaria mensualmente el número de Comprobantes emitidos por sus clientes.
7. Proveer de una herramienta para la consulta de los Comprobantes.
8. Enviar reporte mensual de Comprobantes emitidos
9. Llevar su contabilidad en medios electrónicos.
10. Verificar la autenticidad del comprobante digital recibido, el cual debe contener lo siguiente:

<b>Datos del emisor:</b> <b>Camilo Cruz Estrada</b> RFC: CACE830914602 ESPERANZA NÚM 16, COL. JACARANDAS, DELEGACIÓN IZTACALCO, CP 51530 MÉXICO DF MÉXICO DF, 2005-01-29T17:32:37 NÚMERO DE SERIE DEL CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL: 00000001010060995421 NÚMERO DE APROBACIÓN: 75421 AÑO DE APROBACIÓN: 2005		<b>Comprobante Fiscal Digital</b> Folio: <b>AB 10825</b>										
<b>Datos del receptor:</b> RFC: _____ NOMBRE: _____ CALLE Y NÚMERO: _____ CP: _____ COLONIA: _____ POBLACIÓN: _____												
<table border="1"> <thead> <tr> <th>CANT.</th> <th>UNIDAD DE MEDIDA</th> <th>DESCRIPCIÓN</th> <th>PRECIO UNITARIO</th> <th>IMPORTE</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> </tr> </tbody> </table>		CANT.	UNIDAD DE MEDIDA	DESCRIPCIÓN	PRECIO UNITARIO	IMPORTE						
CANT.	UNIDAD DE MEDIDA	DESCRIPCIÓN	PRECIO UNITARIO	IMPORTE								
Pedimento No: _____ Fecha Pedimento: _____ Adiana: _____												
TOTAL CON LETRA _____		SUBTOTAL _____ ISR RETENIDO _____ IVA _____ TOTAL _____										
<b>Cadena Original</b> [AB10825]2005-01-29T17:32:3775421[CACE830914602]CAMILO CRUZ ESTRADA [ESPERANZA16]JACARANDAS[CD DE MÉXICO]IZTACALCO[DF]MÉXICO[051530]ESPERANZA [16]JACARANDAS[CD DE MÉXICO]IZTACALCO[DF]MÉXICO[051530]LOBP720828B60[PABLO LOYOLA BETANCOURI[CAMINO REAL]939[B]JUAREZ[ZAMORA]ZAMORA[MICH]MÉXICO[044060 [100]VÁL[V]LA[2]00[200]VA[30]]												
<b>Sello Digital</b> Tq+qoD+WED9G2/6FwA80oRITOfmwZ74+wnFCgToO+B4lgUdT.I2OjvcRer9UzFj5qkNLeIom068F1 Bn8BogotcrQMxNAIO6JIMzFjWNLUF1ouJefC53xRzRIMoYXeOV5LvwWxMGwXwP18CRbqHtme8 GpDG2oYl9geq76=												
Este documento es una impresión de un comprobante fiscal digital												



- Datos del proveedor:
- Nombre o razón social
- RFC
- No. de CSD
- Autorización
- Fecha de publicación (aut.)
- Sello digital generado con un CSD del proveedor

**Complemento**

Diferencias entre un comprobante Fiscal digital, y un comprobante Tradicional.

**a)** La forma de conservación de la contabilidad de acuerdo a la obligación referida en el artículo 28 del propio Código Fiscal de la Federación; ya que el Comprobante Fiscal Digital, su control forma parte de la contabilidad electrónica, en tanto que el comprobante tradicional (factura) el control se debe de conservar en papel.

**b)** En los Comprobante Fiscal Digital, los espacios para su llenado son ilimitados, en tanto que el comprobante tradicional se limita a los espacios por el cual han sido diseñados.

**c)** Los Comprobantes Fiscales Digitales son más versátiles, en comparación a los comprobantes tradicionales, ya que los primeros de ellos son creados, enviados y almacenados por medios electrónicos e incluso se pueden imprimir en caso de que así se requiera, en tanto que el comprobante tradicional, no se puede reimprimir en caso de extravío.

**d)** La certeza jurídica que brindan los Comprobantes Fiscales Digitales, ya que tienen elementos de seguridad como lo son el certificado digital, así como el sello digital, en cambio el comprobante tradicional, prácticamente sus elementos de seguridad son básicamente la cedula del Registro Federal de Contribuyentes, así como la leyenda del impresor y sus datos, a continuación se detallan los controles de seguridad del Comprobantes Fiscales Digitales:

Datos de verificación:

1. Registro Federal de Contribuyentes.
2. Número de Serie del Certificado de Sello Digital.
3. Número de Aprobación.
4. Folio del Comprobante Fiscal Digital.
5. Serie del Comprobante Fiscal Digital (Opcional).

Protección de datos:

**A.** Cadena Original compuesta por los datos fiscales mínimos requeridos, incluyendo los Datos de Verificación.

**B.** Sello Digital (PKI) que vincula la identidad del emisor con el contenido del Comprobante Fiscal Digital.

## CONCLUSIONES

PRIMERA.- Los comprobantes fiscales digitales (facturas electrónicas), es la incorporación al Derecho Fiscal de las innovaciones tecnológicas a la vida comercial, reguladas por el Código de Comercio, en el Libro Segundo, Título Segundo, que entrañan una mayor seguridad jurídica en la emisión de comprobantes, tanto para quien los emite, como para quien los solicita.

SEGUNDA.- Con la emisión de comprobantes fiscales electrónicos se busca la simplificación en su resguardo, que para poder llevar a cabo este cambio de manera generalizada, se requiere de toda una infraestructura informática y de servicios en la materia, que en el grueso de la población económicamente activa, más que un beneficio previo, se maneja como una inversión obligada, ya que será necesario diseñar el software en términos del anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010 y las nuevas regulaciones contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2011, o en su caso contratar los servicios de empresas especializadas para su diseño o prestación de servicios intermediarios, razón por la cual, no todas las personas que tributan encontrarán la optatividad por esta aparente facilidad y como nos referimos será un cambio obligatorio, debido a su alto costo y complejidad en su instrumentación.

TERCERA.- La reforma a los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación asemeja nuestro sistema fiscal a un modelo de ejercicio de facultades de comprobación como el de los Estados Unidos de Norte América, tal es el caso de la comprobación fiscal de operaciones mediante estados de cuenta artículo 29-C del mismo Código; siendo muy evidente la finalidad de estos tres artículos: la elaboración de una herramienta efectiva para la autoridad fiscal a efecto de



verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, y que muy probablemente sustituya el procedimiento de fiscalización contenido en el artículo 42 del propio Código por un método más eficiente y con mejor manejo en la veracidad de la información proporcionada.

CUARTA.- La emisión de facturas electrónicas dará como resultado la simplificación de facultades de comprobación y el combate a la emisión de comprobantes fiscales apócrifos haciendo justificatoria la implementación de los comprobantes fiscales digitales; sin embargo el régimen de optatividad, el cual queda rebasado con la mencionada reforma, incorpora como obligación de hacer el “deberá”, es decir, deja atrás la opción de la emisión de facturas digitales o en su caso emitir comprobantes fiscales tradicionales, por la obligatoriedad de expedirlas mediante formas electrónicas-digitales. Lo anterior implica un cambio en la vida comercial, dado que arrastra consigo un sin número de obstáculos de operación diaria de las grandes empresas, del mismo modo los pequeños contribuyentes y del régimen intermedio se encuentran inmersos entre las distintas Resoluciones Misceláneas Fiscales aplicables en cuanto a la entrada en vigor de dicha disposición las opciones de continuar emitiendo facturas en papel pero con sellos oficiales adheridos o códigos de barras y sobre aquellos que contraten un intermediario cuales son los alcances sobre la tercerización para la solo emisión de la factura electrónica, por lo que existen ambigüedades en la aplicación de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación que mantienen en incertidumbre a los contribuyentes respecto a que norma se encuentra vigente y en que términos.

QUINTA.- Es claro que no es suficiente la Resolución Miscelánea para 2010, donde el Servicio de Administración Tributaria, autoriza la emisión de folios para la emisión de facturas electrónicas desde el portal de dicho organismo

desconcentrado, cumpliendo los requisitos que se establecen. Lo anterior dado que no se toma en cuenta que el mayor rango de operaciones que se realizan por importes menores a \$2,000.00 en el momento que se llevan a cabo, la persona que emite la factura no cuenta con acceso al portal de Internet del SAT ya que se trata de ventas al menudeo o menores o en su caso servicios que son de pronto consumo y que no implican que el establecimiento cuente con una conexión de acceso a la World Wide Web.

SEXTA.- En un inicio se obstaculizan los actos de comercio y de operación de algunas empresas, esto dado que en muchas de ellas el volumen de emisión de comprobantes es considerablemente alto, por lo que la implementación de un software para la emisión de dichas facturas requiere capacitación del personal que la opera y requiere que los receptores de los documentos se adapten a la nueva operación y método de comprobación de autenticidad.

SÉPTIMA.- Como efecto evidente, el valor probatorio de los comprobantes fiscales digitales será diverso a los comprobantes fiscales tradicionales, dado que los mecanismos de seguridad y verificación son elementos objetivos en cuanto a la emisión de estos, por lo tanto queda fuera su objeción en cuanto a su emisión en juicio, dado que además de contener fuerza probatoria de documental, se encuentra respaldada con la cadena de seguridad y validación, sello y firma electrónica y traslada la responsiva a quien los recibe de verificación en la página del Servicio de Administración Tributaria, por lo que su objeción dentro de juicio debe respaldarse con otras pruebas como la pericial en informática y electrónica.

OCTAVA.- Los artículos que regulan la comprobación digital para efectos fiscales, debe incluir la remisión al Código de Comercio en materia de comercio electrónico, para poder tener certeza de que el acto se realizó y el valor probatorio asignado a

los documentos electrónicos generados, respecto al valor probatorio de la factura los Tribunales Colegiados de Circuito se pronunciaron en Julio de 2010, de la siguiente manera:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Julio de 2010

Página: 1945

Tesis: I.2o.C.49 C

Tesis Aislada

Materia(s): Civil

FACTURAS. TIENEN EL VALOR DE UNA PRESUNCIÓN LEGAL, RESPECTO DEL ACTO DE COMERCIO Y LA ENTREGA DE LA MERCANCÍA O PRESTACIÓN DEL SERVICIO, COMPRENDIDOS EN LA MISMA. Del contenido de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, se colige que la expedición de una factura produce, entre otros efectos, los de carácter fiscal. Así, el mencionado documento mercantil es la forma objetiva de comprobar lo que se ha pagado por un bien o servicio, para así estar en aptitud de determinar cuál es el monto del tributo a cubrir. En ese tenor, la factura tiene la eficacia probatoria de una presunción legal sobre la relación comercial, la entrega de la mercancía o la prestación del servicio, debido a que los apuntados efectos jurídicos que conforme a las leyes fiscales y a las prácticas y costumbres mercantiles genera, deben ser

tenidos en cuenta; sostener lo opuesto, esto es, atribuirle a ese documento mercantil, solamente el valor de un indicio, llevaría a imponer a quien lo expide requisitos que no están previstos en el Código de Comercio y obstáculos que impiden la facilidad y rapidez de la circulación de la riqueza. Es importante tener en consideración, que la referida calidad de presunción legal con que se reviste a las facturas, es una de tipo relativo o iuris tantum, es decir, que admite prueba en contrario.

## SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 242/2010. De Sol a Solé, S.A. de C.V. 14 de mayo de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: César Augusto Figueroa Soto, secretario de tribunal autorizado para desempeñar las funciones de Magistrado, en términos del artículo 81, fracción XXII, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en relación con el artículo 52, fracción V, del Acuerdo General del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal que reglamenta la organización y funcionamiento del propio consejo. Secretario: Jorge Santiago Chong Gutiérrez.

En este contexto, será mas que indispensable que se otorgue valor probatorio pleno a los sellos y cadenas de seguridad, así como a los folios asignados por el Servicio de Administración Tributaria, para que estos no solo sean presuncionales, sino que aprovechando sus elementos de seguridad en su emisión, puedan tener un valor probatorio diverso y que solo pueda ser impugnada mediante la prueba pericial pertinente.

NOVENA.- La emisión de comprobantes fiscales electrónicos (facturas electrónicas), convierte a los contribuyentes que las reciben en pre verificadores de la autenticidad de la factura electrónica, para lo cual el contribuyente que la recibe debe cerciorarse en el portal del Servicio de Administración Tributaria, la legitimidad del comprobante con el folio asignado, junto con su sello y cadena digital; esto no es común dentro del sistema de comprobación fiscal mexicano, sin embargo, será un efecto negativo que el contribuyente verifique dicha autenticidad, dado que las normas vigentes y las resoluciones misceláneas, no indican el procedimiento a seguir para la verificación, por lo que no se puede responsabilizar al contribuyente que recibe el comprobante digital por los errores que sucedan al tramitarse el folio de emisión por parte de la relación entre el contribuyente que emite el comprobante fiscal, el intermediario en su caso y el portal del servicio de administración tributaria. Debe de anexarse a los numerales 29 y 29-A, del Código Fiscal de la Federación, un método que deje constancia fehaciente de que el contribuyente se cercioró de la autenticidad del documento, ya sea confirmando el folio o declarando la operación ante el Servicio de Administración Tributaria.

DÉCIMA.- Las normas y regulaciones de carácter general, no son tan precisas en cuanto a la forma en que deben operar los contribuyentes que no puedan adquirir un software especial para su rubro de operación mercantil; es decir, la mayoría de los contribuyentes se le ha impuesto la obligación de emitir comprobantes fiscales digitales y revisar la autenticidad de los comprobantes que reciban, en el portal del Servicio de Administración Tributaria, sin embargo, no se han considerado las variantes que ello implica, tales como el hecho de que no se puede obligar a los contribuyentes a emitir comprobantes fiscales de manera digital, esto trae como consecuencia lógica que los gobernados estén obligados a contar con sistemas de computo para el cumplimiento de obligaciones fiscales, lo que no es permisible, ya que en muchas Entidades Federativas y el propio Distrito Federal, aún existe población económicamente activa, que no cuenta con los accesos a este tipo de

tecnologías, por lo que lejos de cumplir eficientemente y de manera simplificada la obligación de expedir comprobantes fiscales para efectos fiscales, se alejan de dicho cumplimiento y se fomenta un incumplimiento de obligaciones fiscales.

DÉCIMO PRIMERA.- Para cumplir con la obligación de emisión de comprobantes para efectos fiscales es necesario contar con un sistema de cómputo actualizado y con plataformas recientes para la instalación de programas que nos permitan acceder al portal del Servicio de Administración Tributaria para la asignación de folios o para la verificación de estos; también es necesario contar con el acceso a internet para poder dar cumplimiento a la obligación impuesta por nuestros legisladores, lo que vulnera la esfera jurídica del gobernado al exigirse para el cumplimiento de la obligación impuesta en el artículo 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, requisitos que no toda la población puede cumplir y que para el cumplimiento de la obligación constitucional de contribuir al gasto público no es necesario que se realice únicamente por medios electrónicos, ya que la obligación de expedir comprobantes para efectos fiscales puede realizarse en ambos supuestos, ya sea de manera digital o de manera tradicional, por lo que no encontramos la incompatibilidad de la reforma que permitía la optatividad por cualquiera de las dos formas.

## BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO Miguel, *Derecho Administrativo Especial*, Editorial Porrúa, Tercera Edición, México, 1998.

BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel, *Obligaciones Civiles*, Quinta edición, editorial Oxford University Press, México 2002.

DE LA CUEVA, Arturo, *Derecho Fiscal*, Editorial Porrúa, México 1999.

DE LA VEGA VELEZ, Antonio, *Obligaciones en General*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1961.

DE MIGUEL CALZADO Ma. Jesús, *Derecho Fiscal (en línea)*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1991, (citado 17 de agosto de 2010), Serie A: FUENTES, b) TEXTOS Y ESTUDIOS LEGISLATIVOS, núm. 71, formato PDF, Sara Castillo Salinas, disponible en Internet: <http://www.bibliojuridica.org/libros/libro.htm?l=286>, ISBN 968-36-1924-X.

DÍAZ GONZÁLEZ Luis Raúl, *Comercio Electrónico*, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, México 2000.

DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Vigésima segunda edición, consultado en la página web

[http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO\\_BUS=3&LEMA=comprobante](http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=comprobante)

DICCIONARIO DE TÉRMINOS JURÍDICOS Y VOCES LATINAS, consultado en la página web

[http://www.bibliotecajuridica.creab.org/diccionario\\_de\\_terminos\\_juridicos\\_y\\_voces\\_latinas/diccio\\_archivos/term\\_jur\\_archivos/C.htm](http://www.bibliotecajuridica.creab.org/diccionario_de_terminos_juridicos_y_voces_latinas/diccio_archivos/term_jur_archivos/C.htm)

DIEP DIEP Daniel, *Tendencias, teorías y políticas Tributarias*, Editorial Pac, S.A de C. V., México 1999.

GARZA SERVANDO J. *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Cultural, México 1949

GERTZ, M. F. *Origen y Evolución de la Contabilidad: Ensayo histórico*, 5ta edición, páginas 159 y 160, Editorial Trillas, México, 1996.

GIANINNI ACHILLE, Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Tributario, Madrid 1957.

Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Editorial Porrúa, México 2004

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Editorial Thomson, México 2002.

PALOMAR DE MIGUEL, JUAN, *Diccionario para Juristas*, Ediciones Mayo, México 1981.

REBOLLEDO HERRERA OSCAR, *Introducción al Derecho Fiscal*, Universidad Autónoma de Tabasco, México 2002.

ROJINA VILLEGAS, Rafael, *Derecho Civil Mexicano*, Tomo V, Volumen I, Editorial Porrúa, Quinta Edición, México 1985.

RUIZ MASSIEU, José Francisco, *Estudios Jurídicos sobre la Nueva Administración Pública Mexicana*, Editorial Limusa, México 1981

SANCHEZ GOMEZ Narciso, *Derecho Fiscal mexicano*, Editorial Porrúa, México 1999.

#### PUBLICACIONES OFICIALES.

Diario Oficial de la Federación

#### REVISTAS CONSULTDAS

*Nuevo Consultorio Fiscal Jurídico Laboral y Contable-Financiero*, Editorial Lito Roda, S. A., 1ª publicación quincenal del mes de septiembre de 2007 número 433, páginas 11 a 12.

#### SITIOS EN INTERNET

Material Editorial del Servicio de Administración Tributaria, consultable en Internet en la página: <http://www.shcp.gob.mx> y <http://www.sat.gob.mx>



## LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Código Fiscal de la Federación de 2002.

Código Fiscal de la Federación de 2004.

Código Fiscal de la Federación de 2007.

Código Fiscal de la Federación de 2008.

Código Fiscal de la Federación de 2009.

Código Fiscal de la Federación de 2010.

Código de Comercio.

Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Ley del Impuestos a los Depósitos en Efectivo.

Reglamento de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Reglamento de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Reglamento de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Reglamento de la Ley del Impuestos a los Depósitos en Efectivo.

Ley de Coordinación Fiscal.

#### JURISPRUDENCIA.

Semanario Judicial de la Federación.