



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO

CAMPUS: Ciudad Universitaria

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL

**“COMPLEJIDAD Y EXCESO DE REQUISITOS QUE
ESTABLECEN LAS LEYES FISCALES, QUE SE
TRADUCE EN UNA DEFICIENCIA NORMATIVA Y UNA
PROBLEMÁTICA SOCIAL EN LOS COMPROBANTES
FISCALES”**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

P R E S E N T A:

CARLOS OBRIAN BOTELLO BALDERAS

**ASESORA: MTRA. MARÍA ELISA VÁZQUEZ
SILVA**



OCTUBRE DE 2013.



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.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	I
.....	II
ABREVIATURAS.....	I
.....	

CAPÍTULO I

DERECHOS HUMANOS 1

1. CONCEPTO DE DERECHOS HUMANOS.....	1
1.1.1. Concepto de dignidad humana.....	3
1.1.2. Documentos internacionales que regulan los derechos humanos.....	5
1.1.3. Derechos Humanos en la Constitución mexicana.....	8
1.2. DERECHOS HUMANOS EN EL DERECHO FISCAL MEXICANO.....	12
1.2.1. Artículo 8 constitucional.....	12
1.2.2. Artículo 14 constitucional.....	15
1.2.3. Artículo 22 constitucional.....	18
1.2.4. Artículo 28 constitucional.....	20
1.2.5. Artículo 31 fracción IV constitucional.....	23
1.3. EL CONTROL DE CONVENCIONALIDAD.....	25
1.4. MARCO CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES. ARTÍCULO FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN MEXICANA.....	31
1.4.1. Principio de proporcionalidad.....	31
1.4.2. Principio de equidad.....	34
1.4.3. Principio de legalidad.....	35
1.4.4. Principio de destino al gasto público.....	37
1.4.5. Principio de obligatoriedad.....	40
1.5. PRINCIPIOS TEÓRICOS DE ADAM SMITH.....	42
1.5.1. Principio de justicia.....	42
1.5.2. Principio de certidumbre.....	44
1.5.3. Principio de comodidad.....	46
1.5.4. Principio de economía.....	47
1.6. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA FISCAL MEXICANO.....	50
1.7. ELEMENTOS ESENCIALES DE LAS CONTRIBUCIONES.....	53
1.7.1. Sujeto.....	54
1.7.2. Objeto.....	57
1.7.3. Base Gravable.....	57
1.7.4. Tasa o tarifa, cuota.....	57
1.7.5. Época de pago.....	58
1.7.6. Hecho imponible.....	59
1.7.7. Hecho generador.....	60
1.7.8. Obligaciones fiscales.....	60

1.8.	OBLIGACIONES FISCALES.....	61
1.8.1.	Nacimiento de la obligación fiscal.....	63
1.8.2.	Determinación de las obligaciones fiscales formales y materiales.....	64

CAPÍTULO II

COMPROBANTES FISCALES 67

2.1.	COMPROBANTES FISCALES.....	67
2.1.1.	Comprobantes para efectos fiscales.....	70
2.1.2.	Comprobantes fiscales vigentes para el año 2013.....	75
2.1.2.1.	Facturas electrónicas CFD.....	78
2.1.2.2.	Facturas electrónicas CFDI.....	83
2.1.2.3.	Comprobantes impresos CBB.....	86
2.1.3.	Comprobantes simplificados.....	89
2.1.4.	Distintas formas de comprobación fiscal.....	94
2.2.	COMPROBANTES FISCALES ELECTRÓNICOS.....	99
2.2.1.	Evolución de los comprobantes fiscales electrónicos.....	101
2.2.2.	Información estadística.....	102
2.2.3.	Formato XML.....	105
2.2.4.	Comprobación de autenticidad.....	106
2.2.5.	Generación de facturas electrónicas.....	107
2.2.6.	Características, ventajas y beneficios.....	109
2.3.	INFRACCIONES, SANCIONES Y DELITOS EN MATERIA DE COMPROBANTES FISCALES.....	113
2.3.1.	Infracciones y sanciones.....	113
2.3.2.	Delito de defraudación fiscal.....	119
2.4.	¿QUIÉNES ESTÁN OBLIGADOS A EXPEDIR COMPROBANTES FISCALES?.....	122

CAPÍTULO III

FLEXIBILIZAR LOS REQUISITOS COMO SOLUCIÓN AL PROBLEMA (PROPUESTA) 128

CONCLUSIONES.....	139
BIBLIOGRAFÍA.....	143

A la Universidad Nacional Autónoma de México
y a la Facultad de Derecho, por ser mi hogar en
la mejor etapa de mi vida.

Para Lizeth Reyna, Valeria Martínez y Viridiana
Laguna, por ser mis mejores amigas y sobre
todo aquellas personas que jamás me han
dejado de apoyar.

Para mi familia en general, por su apoyo
incondicional y creer siempre en mí.

Para la Maestra María Elisa Vázquez Silva, por
inculcarme de inicio a fin el amor por el
Derecho Fiscal.

Para Maribel Botello Hernández, por ser la
mujer más fuerte que conozco y por haberme
enseñado a nunca rendirme por más
complicada que sea la situación.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo trata el tema del exceso de requisitos establecidos en los comprobantes fiscales en México, incluyendo la evolución que han tenido los mismos, desde los comprobantes fiscales impresos hasta los comprobantes fiscales digitales, los cuales a partir del año 2011 deben ser emitidos por el contribuyente; de la misma forma se hace el análisis de la legislación vigente, señalando qué comprobantes serán utilizados en 2013.

Entraremos al estudio de las ventajas y consecuencias que traen consigo los comprobantes fiscales, para hacer el análisis de si es conveniente o no dejar de usar los comprobantes impresos para pasar al uso total, de los comprobantes fiscales digitales, que es lo que pretende hacer el Servicio de Administración Tributaria (SAT) al término del 2013.

Otro aspecto de estudio son las consecuencias que trae el exceso de requisitos establecidos en los comprobantes fiscales, como lo es la evasión fiscal, que a su vez, es consecuencia de la emisión de los comprobantes apócrifos, así como la gran cantidad de gente asentada en el sector informal.

Por dicho motivo, es necesario hacer un estudio del derecho fiscal en nuestro país, dada la importancia y los cambios legislativos que éste ha tenido en los últimos años, puesto que tanto para los entes públicos como para los particulares, la actividad financiera, representa una cuestión delicada, indispensable y esencial, además de que se deben respetar los derechos humanos establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) y cumplir el fin principal del Estado, que es satisfacer las necesidades de la sociedad.

Una de las propuestas es la simplificación de la legislación fiscal en materia de comprobantes fiscales, a fin de facilitar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, ya que para lograrlo y evitar la evasión, no basta con hacerle saber a los contribuyentes sobre sus obligaciones fiscales, toda vez que es esencial que los destinatarios las entiendan a fin de que estén en posibilidad de cumplirlas.

Se debe reconocer, que este problema se deriva de lo complicado y lo veloz en los cambios de las leyes fiscales, que requiere soluciones normativas para que se vea reflejada en la actuación de los contribuyentes y de las grandes empresas que constantemente buscan la manera de evadir impuestos.

Por lo anterior, resulta importante tener conocimiento y manejo de los principios y bases generales del derecho fiscal, para el adecuado entendimiento de las normas que hacen referencia a los comprobantes fiscales, los interpretan o aplican, las cuales debido a lo complicado y veloz de los cambios que hay en las mismas, trae como consecuencia que exista un problema normativo, que se traduce a su vez en un problema social reflejado en la gran cantidad de comprobantes apócrifos emitidos en el país, así como la gran cantidad de personas que forman parte del sector informal, problemas que se podría subsanar si existiera un entendimiento de las mismas y así el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales establecidas en la ley.

ABREVIATURAS

CBB (Código de Barras Bidimensional)

CFD (Comprobante Fiscal Digital)

CFDI (Comprobante Fiscal Digital a través de Internet)

CFF (Código Fiscal de la Federación)

CPEUM (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos)

CSD (Certificado de Sello Digital)

Fiel (Firma Electrónica Avanzada)

IATA (International Air Transport Association)

IDE (Impuestos sobre Depósitos en Efectivo)

ISR (Impuesto Sobre la Renta)

IVA (Impuesto al Valor Agregado)

LISR (Ley del Impuesto Sobre la Renta)

PAC (Proveedor Autorizado de Certificación)

RCFF (Reglamento del Código Fiscal de la Federación)

RFC (Registro Federal de Contribuyentes)

RMF (Resolución Miscelánea Fiscal)

SAT (Servicio de Administración Tributaria)

SCJN (Suprema Corte de Justicia de la Nación)

SHCP (Secretaría de Hacienda y Crédito Público)

SPEI (Pago Electrónico Interbancario)

XML (Lenguaje de Marcas Extensible)

CAPÍTULO I. DERECHOS HUMANOS

1.1. CONCEPTO DE DERECHOS HUMANOS.

El Instituto de Investigaciones Jurídicas concibe a los derechos humanos como “el conjunto de facultades, prerrogativas, libertades y pretensiones de carácter civil, político, económico, social y cultural, incluidos los recursos y mecanismos de garantía de todas ellas, que se reconocen al ser humano considerado individual y colectivamente.”¹

Por otro lado Ignacio Burgoa nos dice que “los derechos del hombre se traducen substancialmente en potestades inseparables de su personalidad; son elementos propios y consubstanciales de su naturaleza como ser racional, independientemente de la posición jurídico-positiva en que en que pudiera estar colocado el Estado y sus autoridades”.²

Marco Monroy opina que “el Estado no otorga ni concede los derechos, sino que se imita a reconocerlos, debido a que son anteriores a la existencia de dicho Estado y se fundamentan en la naturaleza y dignidad de la persona humana, que requiere que se le otorguen para el pleno cumplimiento de sus necesidades materiales, intelectuales y morales”.³

Como podemos apreciar de los conceptos antes mencionados, en esencia, los derechos humanos son aquellos derechos universales inherentes a toda persona, que adquiere al momento de nacer y por el simple hecho de ser humano, los cuales se traducen en las condiciones que necesita una persona para vivir plenamente y que tienen como fin proteger la dignidad humana sin distinción alguna, los cuales el Estado debe reconocer ya que la existencia de estos son anteriores a la existencia del mismo Estado.

¹ Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. Tomo III Pág. 223.

² Burgoa, Ignacio, *Las garantías Individuales*. Décimo sexta edición. Editorial Porrúa. México 1982. Pág. 186

³ Monroy Cabra, Marco Gerardo. *Los Derechos Humanos*. Editorial TEMIS. Colombia 1980.

Según el manual sobre los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales (DESCA) todos los derechos humanos tienen las mismas características que son:

- Universales: Le pertenecen a toda persona sin importar su raza, sexo, edad, idioma, nacionalidad, religión, opinión política, posición económica, entre otras circunstancias.
- Indivisibles: No pueden fraccionarse ni reducirse (no hay derechos a medias).
- Inalienables: No se pueden perder, nadie te los puede quitar.
- Interdependientes: La realización de cada derecho es indispensable para el pleno goce de los demás. También la violación de un derecho afecta el disfrute de otros.⁴

Según la doctrina jurídica las características de los derechos humanos son:

- Generalidad: Son generales porque los tienen todos los seres humanos sin distinción alguna.
- Imprescriptibilidad: Son imprescriptibles porque no se pierden por el tiempo, ni por alguna otra circunstancia o causa que de ordinario extinga a otros derechos no esenciales.
- Intransferibilidad: Son intransferibles porque el derecho subjetivo derivado e individualizado que de ellos emana, no puede ser cedido, contratado o convenido para su pérdida o menoscabo.
- Permanencia: Son permanentes porque protegen al ser humano de su concepción hasta su muerte; porque no tienen valor sólo por etapas o generaciones, es decir, siempre.⁵

Las características brindadas por el manual de los derechos humanos y la doctrina jurídica, nos dan una visión más amplia de lo que son estos y el alcance que pueden tener. A pesar de que tienen características distintas tanto el manual como la doctrina jurídica, en esencia nos dicen que toda persona es acreedora a estos derechos, que no se pueden perder por ningún motivo, nadie

⁴CFR. Comisión Nacional de Derechos Humanos. *Manual sobre derechos económicos, sociales, culturales y ambientales*. Primera edición. México 2004. Pág. 17

⁵CFR. Quintana Roldán, Carlos F., y Sabido Peniche, Norma. *Derechos Humanos*. Editorial Porrúa. México 1998. Págs. 21 y 22.

los puede quitar y somos poseedores de ellos hasta el momento de nuestra muerte.

1.1.1. Concepto de dignidad humana.

El Doctor Jorge Carpizo señala que “la dignidad humana es la base y esencia de todo derecho humano, haciendo de la dignidad humana y de los derechos humanos una unidad indestructible”.⁶

Ahora bien, para entender mejor el concepto de derechos humanos, tenemos que entender el concepto de dignidad humana, ya que como se mencionó en el párrafo anterior, es la base y esencia de todo derecho humano. Siguiendo con el Doctor Carpizo, resalta que la “dignidad humana singulariza y caracteriza a la persona de los otros seres vivos, debido a su razón, voluntad, libertad, igualdad e historicidad.”⁷

El mismo autor cita a Humberto Noriega Alcalá el cual explica a la dignidad humana como “la dignidad de la persona es el rasgo distintivo de los seres humanos respecto de los seres vivos, lo que constituye a la persona como un fin en sí mismo, impidiendo que sea considerada un instrumento o medio para otro fin, además de dotarlo de capacidad de autodeterminación y de realización del libre desarrollo de la personalidad.”⁸

Como podemos observar tanto el Doctor Carpizo como Noriega coinciden en que la dignidad humana es un aspecto que nos hace distintos de los demás seres vivos lo cual nos dota de características y capacidades como la razón y el libre desarrollo de la personalidad de los cuales sólo los seres humanos como persona podemos ser acreedores y por lo tanto diferentes. Noriega nos habla en la definición antes citada, que la dignidad hace que podamos ser considerados como un instrumento o medio para otro fin. Luis Recaséns Siches nos ofrece una definición abarcando este aspecto

⁶ Carpizo, Jorge. “Los Derechos Humanos: naturaleza, denominación y características. Cuestiones constitucionales”. *Revista mexicana de Derecho Constitucional*. Núm. 25, junio-diciembre 2011. Pág. 7.

⁷ *Ibidem*. Pág. 8.

⁸ *Ibidem*. Pág. 6.

manifestando que “el pensamiento de la dignidad consiste en reconocer que el hombre es un ser que tiene fines propios suyos que cumplir por sí mismo, o, lo que es igual, diciéndolo en una expresión negativa, la cual tal vez resulta más clara, el hombre no debe ser un medio para fines extraños o ajenos a los suyos propios.”⁹

Es decir, el ser humano, al ser acreedor de la dignidad humana, no puede ser considerado como instrumento por otra persona para llegar a otro fin que no sea el suyo ya que se constituye a la persona como un fin en sí mismo.

En la CPEUM no se establece concepto alguno de dignidad humana por lo cual me apoyaré en dos jurisprudencias para dar dicho concepto las cuales fueron dictadas por el Quinto Tribunal en Materia Civil de Primer Circuito y la primera expresa lo siguiente:

DIGNIDAD HUMANA. DEFINICIÓN.

La dignidad humana es el origen, la esencia y el fin de todos los derechos humanos.

Jurisprudencia; 10a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Libro I, Octubre de 2011, Tomo 3; Pág. 1528.

La segunda jurisprudencia expresa lo siguiente:

DIGNIDAD HUMANA. SU NATURALEZA Y CONCEPTO.

La dignidad humana es un valor supremo establecido en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud del cual se reconoce una calidad única y excepcional a todo ser humano por el simple hecho de serlo, cuya plena eficacia debe ser respetada y protegida integralmente sin excepción alguna.

⁹ Recaséns Siches, Luis. *Tratado general de filosofía del derecho*. Editorial Porrúa. Decimoséptima edición. México 2004. Pág. 548.

Jurisprudencia; 10a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Libro I, Octubre de 2011, Tomo 3; Pág. 1529.

Como puede observarse, en las dos jurisprudencias antes citadas coinciden en que la dignidad humana es el valor supremo, origen, esencia y fin de todo derecho humano recogido en nuestra Constitución Federal. Estas definiciones no se apartan mucho de lo que nos mencionan los documentos más importantes a nivel internacional y los doctrinarios antes citados. Lo único que hizo el Tribunal antes mencionado fue plasmar lo que ya se había escrito antes en estas jurisprudencias para que así el concepto de dignidad humana trascendiera jurídicamente y pueda ser respetado y protegido por nuestros tribunales. Cabe mencionar que al ya estar el concepto de derechos humanos plasmado en nuestro artículo primero de la CPEUM, todos los mexicanos sin excepción alguna, van a gozar de la protección que brindan las leyes federales e internacionales en caso de que se violenten sus derechos.

1.1.2. Documentos internacionales que regulan los derechos humanos.

El documento internacional más importante que regula los derechos humanos es La Declaración Universal de Derechos Humanos y su artículo 1 señala lo siguiente:

Artículo 1.-

Todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos y, dotados como están de razón y conciencia, deben comportarse fraternalmente los unos con los otros.

En América Latina la Convención Americana sobre Derechos Humanos es el documento más importante y del que México es parte, el cual en su artículo primero "Obligación de Respetar los Derechos" puntos 1 y 2 en relación a los derechos humanos menciona lo siguiente:

Artículo 1. Obligación de Respetar los Derechos

1. Los Estados partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.
2. Para los efectos de esta Convención, persona es todo ser humano.

El artículo 11 “Protección de la Honra y de la Dignidad” habla precisamente de la dignidad en el punto 1, el cual nos dice lo siguiente:

Artículo 11. Protección de la Honra y de la Dignidad

1. Toda persona tiene derecho al respeto de su honra y al reconocimiento de su dignidad.

Es importante señalar estos documentos ya que hablan sobre la “dignidad”, “persona”, “discriminación”, “ser humano”, “derecho humano”, etc., porque a partir de la reforma a la CPEUM del 10 de junio de 2011, todo Derecho Humano establecido en algún Tratado Internacional esta jerárquicamente por encima de lo establecido en nuestra Ley fundamental tratándose de derechos humanos. Esto es debido al principio “*Pro Homine*”, del cual se hablará más adelante.

Es tal la relevancia de los derechos humanos a nivel mundial que están consagrados en documentos jurídicos a nivel nacional o regional, donde se establecen los mismos, además de que deben de existir los medios necesarios para su protección. En caso de que no exista medio de protección para la defensa de estos en los documentos jurídicos nacionales, los Tratados y documentos internacionales deben establecer los medios necesarios para su protección y colmar las lagunas de ley. Siguiendo con los ejemplos anteriores en el artículo 8 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos establece respecto a la protección de los derechos humanos lo siguiente:

Artículo 8

Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo, ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley.

La Convención Americana sobre Derechos Humanos, por su parte en su artículo 25 “protección judicial” en sus puntos 1 y 2 nos establece lo siguiente:

Artículo 25. Protección Judicial

1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.
2. Los Estados parte se comprometen:
 - a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso;
 - b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y
 - c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado competente

Los artículos anteriores manifiestan que toda persona tiene derecho a la protección judicial contra actos que violenten sus derechos fundamentales, obligando a los Estados parte, mediante autoridad competente a garantizar la protección y el cumplimiento de la misma.

En el caso de nuestro país, en el artículo 1 párrafo tercero y artículo 102 apartado B de la CPEUM, está la base de la protección de los derechos humanos, por medio de la cual las autoridades en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los mismos y el Congreso de la Unión establecerá los organismos para

protección. La Ley reglamentaria del artículo 102 apartado B es la “Ley de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos”, organismo que cuenta con autonomía de gestión y presupuestaria, personalidad jurídica y patrimonio propio, y tiene como objeto esencial la protección, observancia, promoción, estudio y divulgación de los derechos humanos que ampara el orden jurídico mexicano.

Como es de notarse, en México sí existe ese organismo de protección a los derechos humanos, por lo tanto, se cumple el objetivo establecido tanto en la Ley Fundamental como en los documentos internacionales más importantes que regulan los derechos humanos, en consecuencia, toda persona que se encuentre dentro del territorio nacional tiene derecho a la protección de los mismos tanto por la Constitución mexicana como los tratados internacionales de los que México sea parte.

1.1.3. Derechos Humanos en la Constitución mexicana.

El artículo 1 párrafo primero de la CPEUM, establece que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos tanto en esta Constitución como en los tratados internacionales de los que México sea parte, para lo cual cito el artículo en mención que a la letra dice:

Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

En el segundo párrafo del artículo antes mencionado se manifiesta el principio “**pro homine**”, del que se había hecho referencia anteriormente y dice lo siguiente:

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Para mayor entendimiento del principio *pro homine*, citaré dos tesis Aisladas que describen de manera clara el concepto de este principio. La primera de ellas es dictada por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que a continuación se transcribe:

PRINCIPIO PRO HOMINE. SU APLICACIÓN ES OBLIGATORIA.

El principio *pro homine* que implica que la interpretación jurídica siempre debe buscar el mayor beneficio para el hombre, es decir, que debe acudirse a la norma más amplia o a la interpretación extensiva cuando se trata de derechos protegidos y, por el contrario, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trata de establecer límites a su ejercicio, se contempla en los artículos 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, publicados en el Diario Oficial de la Federación el siete y el veinte de mayo de mil novecientos ochenta y uno, respectivamente. Ahora bien, como dichos tratados forman parte de la Ley Suprema de la Unión, conforme al artículo 133 constitucional, es claro que el citado principio debe aplicarse en forma obligatoria.

Tesis Aislada; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXI, febrero de 2005; Pág. 1744.

La segunda tesis aislada fue dictada por el Tercer Tribunal Colegiado del Décimo Octavo Circuito y menciona lo siguiente:

PRINCIPIO PRO HOMINE. SU CONCEPTUALIZACIÓN Y FUNDAMENTOS.

En atención al artículo 1o., segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, adicionado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el diez de junio de dos mil once, las normas en materia de derechos humanos se interpretarán de conformidad con la Carta Magna y con los tratados internacionales de la materia, procurando favorecer en todo tiempo a las personas con la aplicación más amplia. Dicho precepto recoge de manera directa el criterio o directriz hermenéutica denominada principio pro homine, el cual consiste en ponderar ante todo la fundamentalidad de los derechos humanos, a efecto de estar siempre a favor del hombre, lo que implica que debe acudirse a la norma más amplia o a la interpretación extensiva cuando se trate de derechos protegidos e, inversamente, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trate de establecer límites para su ejercicio. Asimismo, en el plano del derecho internacional, el principio en mención se encuentra consagrado en los artículos 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, publicados en el Diario Oficial de la Federación, de manera respectiva, el siete y el veinte de mayo de mil novecientos ochenta y uno.

Tesis Aislada; 10a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Libro VII, Abril de 2012; Tomo 2 Pág. 1838

Conforme a los criterios antes mencionados, el principio ***“pro homine”***, siempre se debe de buscar el mayor beneficio para el hombre, acudiendo a la norma más amplia cuando se trate de derechos protegidos y la norma más restringida cuando establezca límites a su ejercicio. Su fundamento jurídico además del artículo y párrafo en mención son los artículos 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y estos tratados al ser parte de la Ley Suprema, dicho principio debe de aplicarse de manera obligatoria.

El tercer párrafo del artículo primero constitucional nos habla sobre la protección de los derechos humanos, así como de sus características o principios de la siguiente manera:

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

Por lo tanto, la Declaración de las Naciones Unidas, así como los documentos internacionales más importantes del mundo, promueven el respeto universal de los derechos humanos, para lo cual los Estados parte de los mismos, se obligan a la creación de los organismos para el respeto y protección de los mismos, actuando en todo momento bajo el principio “***pro homine.***”

1.2. DERECHOS HUMANOS EN EL DERECHO FISCAL MEXICANO.

En la CPEUM existen diversas disposiciones que regulan los derechos humanos consagrados en el artículo primero de la ley en mención y que en teoría se encuentran regulados en sus primeros 29 artículos. Sin embargo el estudio de este punto solo se limitará a hacer el análisis enfocado a la materia tributaria.

1.2.1. Artículo 8 constitucional.

Empezaremos este análisis por el artículo 8 de Ley Suprema, en este artículo se consagra el llamado derecho de petición ubicado por la doctrina entre las garantías de libertad. Este derecho de libertad de petición deberá ser por escrito, de manera pacífica y respetuosa al cual deberá recaer un acuerdo por escrito de la autoridad a quien va dirigida y esta deberá de resolver breve término al peticionario.

La legislación mexicana no especifica que se debe de entender por breve término, sin embargo una tesis aislada ventilada por el Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito nos explica qué debe de entenderse por “breve término” y a la letra dice lo siguiente:

"BREVE TERMINO" A QUE SE REFIERE EL ARTICULO 8o. CONSTITUCIONAL, QUE DEBE ENTENDERSE POR.

Si bien es verdad que el artículo 8o. constitucional habla expresa y claramente de "breve término" para dar a conocer al quejoso sobre su petición, tal concepto debe interpretarse en relación directa a la naturaleza o características de la misma, lo que hace necesario que al abordar el problema a través de un juicio de amparo, el análisis deba ser casuista y en función al estudio o trámite que la contestación requiera, para adecuar el lapso prudente para que la autoridad cumpla con esa garantía.

Tesis Aislada; 8a. Época; T.C.C.; S.J.F.; Tomo XII, Julio de 1993; Pág. 167

“Breve término” por lo tanto, debe ser calificado dependiendo de la naturaleza de la petición formulada a cada caso en concreto ya sea que vaya a conceder o negar la misma, ya que un término fijo en ley, puede ser demasiado o muy poco para que la autoridad de una respuesta si es que el caso analiza cuestiones complejas adecuándose un lapso prudente para que se cumpla con la garantía en mención, este breve término es para ejercerlo de manera general, y en lo que respecta a la materia fiscal, los artículos 34 y 37 del Código Fiscal de la Federación (CFF) nos dicen que deberá de ser en un término de 3 meses y las consultas deberán de ser sobre situaciones reales y concretas.

El artículo 34 del CFF, establece que las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a resolver consultas sobre situaciones reales y concretas en un plazo de tres meses a partir de la fecha de presentación de la solicitud respectiva.

Por otro lado el artículo 37 del CFF, señala que las instancias o peticiones que se formulen en materia fiscal, deberán de ser resueltas en un plazo de tres meses, (mismo plazo que establece el artículo 34) y transcurrido ese plazo, sin que haya respuesta por parte de la autoridad a quién se formuló dicha petición, se considerará que se resolvió negativamente. A esta figura también se le conoce como negativa ficta. Por lo tanto el silencio o no respuesta por la autoridad a la solicitud formulada se considera negativa y una violación a la garantía en comento, para lo cual se podrán interponer los medios de defensa pertinentes en cualquier tiempo, siempre que sean posteriores a dicho plazo y que no se haya dictado la respectiva resolución o bien, el peticionario podrá optar a esperar a que se dicte esta.

Atendiendo a los dos artículos anteriores, cito una tesis aislada, dictada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, mencionando lo siguiente:

NEGATIVA FICTA RESPECTO DE CONSULTA FISCAL. ES SUSCEPTIBLE DE CONFIGURARSE SÓLO CUANDO SE PLANTEA UNA SITUACIÓN REAL Y CONCRETA (INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 34 Y 37 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

VIGENTES HASTA EL VEINTIOCHO DE JUNIO DE DOS MIL SEIS).

De conformidad con lo previsto en los citados preceptos, la autoridad hacendaria se encuentra obligada a emitir una respuesta dentro del plazo de tres meses cuando se le plantea una consulta fiscal sobre una situación real y concreta. De manera que si no se actualiza tal requisito, la autoridad no está obligada a contestar, esto es, podrá optar por el silencio administrativo, sin que ello implique la configuración de la negativa ficta, porque tal figura sólo opera en los casos en que la autoridad tiene la obligación de dar respuesta en términos de los preceptos mencionados, con independencia del derecho de petición consagrado en el artículo 8o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuando se ejerce por el gobernado.

Tesis Aislada; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXXIII, Mayo de 2011; Pág. 1227.

Solo para recalcar, la negativa ficta sólo va a operar cuando se trate de situaciones reales y concretas, para lo cual las autoridades administrativas no estarán obligadas a dar respuesta a las consultas fiscales si no se actualiza este requisito, independientemente de lo dispuesto por el artículo 8 de nuestra Ley Suprema.

Por lo tanto el derecho de petición señala que toda persona puede ejercer este derecho, el cual se debe de hacer por escrito y de manera respetuosa, donde la autoridad tiene la obligación de responder en un breve término, pudiendo conceder o negar dicha petición fundando y motivando su respuesta. Específicamente en materia fiscal, la autoridad deberá resolver solo las consultas que se hagan sobre situaciones reales y concretas, en un término de 3 meses ya que si no hay respuesta por la autoridad después de este lapso se entenderá que hubo un silencio por parte de la misma, donde el peticionario podrá interponer los recursos que crea pertinente después de transcurrido los tres meses, para la defensa de sus derechos.

1.2.2. Artículo 14 constitucional.

El artículo 14 de la Ley Fundamental, contiene diversas garantías que le son aplicables en materia tributaria. Estas garantías son la de irretroactividad de las leyes y la de audiencia, clasificada por la doctrina como una garantía de seguridad jurídica. En esencia el principio de irretroactividad y nos dice que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Por otro lado el principio de garantía de audiencia establece que nadie puede ser privado de su libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio ante tribunales previamente establecidos en que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento conforme a las leyes expedidas con anterioridad.

Para que la retroactividad de la ley se dé, se requiere que alguna disposición normativa vuelva al pasado y regule derechos adquiridos comprendidos bajo leyes anteriores. Si la retroactividad desconoce estos derechos adquiridos no debe haber retroactividad de una ley. Por lo tanto debe hacerse un análisis sobre si una disposición lesiona o no los derechos adquiridos del gobernado para saber si la misma puede o no ser retroactiva ya que en un conflicto de normas en el tiempo se aplicará si genera un beneficio al particular. Para lo anterior me apoyo en la siguiente jurisprudencia ventilada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) y a la letra dice:

RETROACTIVIDAD DE LA LEY Y APLICACIÓN REROACTIVA. SUS DIFERENCIAS.

El análisis de retroactividad de las leyes implica estudiar si una determinada norma tiene vigencia o aplicación respecto de derechos adquiridos o situaciones jurídicas acaecidas con anterioridad a su entrada en vigor. En cambio, el análisis sobre la aplicación retroactiva de una ley supone la verificación de que los actos materialmente administrativos o jurisdiccionales estén fundados en normas vigentes, y que en caso de un conflicto de normas en el tiempo se aplique la que genere un mayor beneficio al particular.

Jurisprudencia; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXXIII, Abril de 2011; Pág. 285.

Un aspecto importante a señalar, es que la que la prohibición de la retroactividad en perjuicio de persona alguna aplica en materia fiscal, la cual está dirigida tanto al Poder Legislativo como al Poder Ejecutivo, el primero para que no expida leyes retroactivas y el segundo para que no las aplique.¹⁰

Por otro lado la garantía de audiencia en lo referente a los impuestos, Hugo Carrasco Iriarte comentando un criterio jurisprudencial, expresa que:

“no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia que prevé el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria, y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen ante las propias autoridades el monto y cobro correspondiente”.¹¹

Al respecto la SCJN por medio de una tesis aislada ventilada por la Segunda Sala, nos explica cuál es la excepción a lo dicho en el párrafo anterior y nos menciona lo siguiente:

AUDIENCIA PREVIA. LA EXCEPCIÓN A DICHA GARANTÍA, TRATÁNDOSE DE LA MATERIA TRIBUTARIA, OPERA ÚNICAMENTE RESPECTO DE ACTOS RELACIONADOS CON CRÉDITOS FISCALES DERIVADOS DE LA FALTA DE PAGO DE UNA CONTRIBUCIÓN O DE SUS ACCESORIOS.

Del análisis de las ejecutorias que integran la jurisprudencia de este Alto Tribunal publicada con el número 110, en la página 141, del Tomo I,

¹⁰CFR. De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho financiero mexicano*. Editorial Porrúa. Vigésima edición. México 2012. Pág. 301.

¹¹ Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal*. Editorial IURE. Sexta edición. México 2007. Pág. 83.

Materia Constitucional, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, de rubro: "AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.", se advierte que en ellas se sostuvo que, en atención a que el cobro de las contribuciones resulta indispensable para el sostenimiento de las instituciones del Estado, así como para la prestación de diversos servicios públicos que están a cargo de diferentes órganos de éste, la recaudación de los ingresos de naturaleza tributaria no puede estar supeditada a que previamente se escuche a los gobernados que se ubican en las hipótesis de hecho que dan lugar al cobro de alguna contribución, pues de lo contrario, podría llegar el momento en que las instituciones y el orden constitucional desaparecieran o se vieran gravemente afectados por falta de elementos económicos. En este tenor, toda vez que el referido criterio jurisprudencial constituye una excepción al principio general que deriva de la interpretación del artículo 14, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe estimarse que únicamente es aplicable respecto de los actos de las autoridades hacendarias que tienen como finalidad realizar la determinación o el cobro de contribuciones y sus accesorios, es decir, de las prestaciones patrimoniales de carácter público que, regidas por lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la propia Norma Fundamental, son establecidas por los órganos del Estado que están dotados de potestad tributaria y tienen como finalidad fundamental sustentar el gasto público, así como respecto de las diversas prestaciones que se generen como consecuencia de la falta de pago oportuno de aquéllas; es decir, la excepción a la garantía de audiencia previa que rige en materia tributaria únicamente es aplicable respecto del cobro de contribuciones, mas no en relación con otras prestaciones patrimoniales que en el ámbito federal, según lo dispuesto en el artículo 4o., párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, también dan lugar a la generación de créditos fiscales.

Tesis Aislada; 9a. Época; 2a. Sala; Ap. Act. 2002; Tomo I, Jur. Acciones de Inconstitucionalidad y C.C. Pág. 258.

Por lo tanto, la excepción a la garantía de audiencia se refiere únicamente a los actos de las autoridades hacendarias que tienen la finalidad realizar la determinación o el cobro de contribuciones y sus accesorios, así como respecto de las diversas prestaciones que se generen como consecuencia de la falta de pago de las mismas.

1.2.3. Artículo 22 constitucional

El artículo 22 de la CPEM establece que queda prohibida la multa excesiva y la confiscación de bienes. Este precepto está clasificado dentro de la doctrina como una garantía de seguridad jurídica.

La Constitución no establece o define que es una multa excesiva por lo que me apoyaré en una jurisprudencia dictada por el Pleno de la SCJN, la cual nos explica cuáles son los aspectos que deben de tomarse para saber si una multa es excesiva de la siguiente manera:

MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE.

De la acepción gramatical del vocablo "excesivo", así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del

hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda.

Jurisprudencia; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo II, Julio de 1995; Pág. 5.

Siguiendo el criterio de la jurisprudencia anterior, y leyendo varias tesis aisladas y jurisprudencias de la SCJN podemos concluir que las multas fijas son consideradas como inconstitucionales ya que hay una imposibilidad de fijar un monto en la multa, la cual debe ser determinada por los elementos que se señalan en la jurisprudencia anterior como lo es la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor. Lo anterior debe de seguirse para proteger el principio de multa excesiva establecida en el artículo 22 y el 31 fracción IV el cual establece el principio de proporcionalidad, por lo que se refiere a los criterios para saber cuál es el monto de una multa al momento de establecerla.

Alil Álvarez nos dice que “para que una multa no se considere excesiva, la ley tendrá que imponer un rango, de manera que la autoridad que imponga la sanción valore la gravedad de la infracción y la multa tenga relación con la misma. Con base en estas resoluciones, la gran mayoría de las disposiciones fiscales se refieren a rangos y no a una cantidad de dinero fija”.¹²

Respecto a la no confiscación de bienes el mismo artículo 22 constitucional en su párrafo segundo establece que no se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos, ni cuando la decrete una autoridad judicial para el pago de responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito. Tampoco se considerará confiscación el decomiso que ordene la autoridad judicial de los bienes en caso de enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109 constitucional, la aplicación a favor del Estado de bienes asegurados que causen

¹² Álvarez Alcalá, Alil. *Lecciones de Derecho fiscal*. Editorial Oxford. México 2012. Pág. 67

abandono en los términos de las disposiciones aplicables, ni la de aquellos bienes cuyo dominio se declare extinto en sentencia.

Ahora bien, Narciso Sánchez opina sobre la confiscación de bienes lo siguiente:

“La doctrina del Derecho Administrativo ha concebido a la confiscación de bienes como una medida ilegal y arbitraria que realiza el Estado sobre los bienes o riqueza de los particulares, sin apoyo legal, sobre todo porque no está reconocida un en la Constitución ni en las leyes nacionales, está prohibida en la primera compilación citada, y no debe confundirse con otras instituciones jurídicas que sí están contempladas en nuestro marco jurídico, para que el Estado adquiera bienes propiedad de los particulares, como son la expropiación, la requisición o el decomiso, que sí son válidas, siempre y cuando el sector público cumpla con las formalidades legales que le dan vida y sustento en la realidad”.¹³

Al respecto el Primer Tribunal Colegiado del Noveno Circuito nos hace la diferencia entre la confiscación de bienes y el secuestro administrativo el cual es otra figura administrativa por medio del cual solamente se trata del aseguramiento de un bien dentro de un procedimiento administrativo, en tanto se determina su situación jurídica y la confiscación de bienes es la adjudicación del Estado, de las propiedades de un gobernado con motivo de una sentencia condenatoria.¹⁴

1.2.4. Artículo 28 constitucional.

El artículo 28 de nuestra CPEUM regula la prohibición de las exenciones de la siguiente manera: En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de

¹³ Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho fiscal mexicano*. Editorial Porrúa. Segunda edición. México 2001. Pág. 148

¹⁴CFR. Tesis Aislada; 8a. Época, T.C.C.; S.J.F.; Tomo VII, Enero de 1991; Pág. 446

impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El artículo en mención está catalogado dentro de las garantías de seguridad jurídica.

Juan Manuel Ortega opina que “este principio está contenido implícitamente en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal en cuanto exige equidad en las contribuciones, de suerte, que sería desigualitario o inequitativo que se exente de pago de contribuciones a quien posee capacidad económica. Por eso se debe afirmar que éste es un subprincipio de capacidad contributiva y de igualdad tributaria.”¹⁵

Sigue comentando Juan Manuel Ortega, que “el artículo 28 Constitucional, a diferencia de lo que pueda suponerse, no contiene el derecho fundamental de la no exención impositiva. Hoy no es más que la confirmación del principio de reserva de ley para las exenciones, es decir, que este dispositivo obliga a que sólo a través de una ley se puedan establecer las exenciones de impuestos”.¹⁶

Por lo antes dicho, la prohibición de exención de impuestos se debe de considerar como una garantía individual de seguridad jurídica, ya que en efecto, al establecerse exenciones de impuestos a quienes tienen capacidad económica de hacerlo se estarían violando los principios de equidad y proporcionalidad establecidos en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución, ya que la finalidad de las exenciones es delimitar su campo de aplicación, subjetivo u objetivo de cada tributo, o bien reconocer la falta de poder contribuir respecto a quienes carecen de capacidad contributiva o se encuentren fuera de su alcance.¹⁷

Para mayor entendimiento de lo anterior, respecto de cuál es el alcance del artículo 28 de la Constitución y cuándo una exención es constitucional, citaré una jurisprudencia dictada por el Pleno de la SCJ de la Nación la cual nos dice lo siguiente:

¹⁵ Ortega Maldonado, Juan Manuel. *Lecciones de derecho fiscal*. Editorial Porrúa. México 2009. Pág. 172.

¹⁶ *Ibidem*. Págs. 172 y 173.

¹⁷ CFR. De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. Pág. 311 y 312.

IMPUESTOS, EXENCION DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECEN CONSIDERANDO LA SITUACION OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS.

Interpretando en forma sistemática el artículo 28 constitucional y el artículo 13 de su reglamento, se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos debe entenderse en el sentido de que ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no cuando la exención de impuestos se concede considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de categorías determinadas de sujetos.

Jurisprudencia; 7a. Época; Pleno; S.J.F.; Volumen 66, Primera Parte; Pág. 81.

Cabe recalcar que la exención de impuestos le compete hacerlo al Poder Legislativo mediante una ley, al respecto, la SCJN ha sustentado que por ley debe entenderse un acto formal y materialmente legislativo, por lo cual debe considerarse si la creación de tributos, así como sus elementos fundamentales son atribuciones exclusivas del legislador, también lo es la de establecer exenciones impositivas, que guardan una conexión inseparable con los elementos tributarios de legalidad y equidad, sin que valga en contra de tales disposiciones constitucionales, ningún precepto legal.¹⁸

Contrario a lo anterior, Ernesto Flores Zavala opina que las exenciones son contrarias a la constitución ya que se rompe el principio de generalidad de los impuestos. Sigue diciendo, que una exención es un privilegio; es decir, una gracia o prerrogativa que concede a una persona liberándola de una obligación. Conceder una exención de impuestos, significa dispensar del cumplimiento de una obligación de pagarlos.¹⁹

¹⁸ CFR. Jurisprudencia, Registro No. 205799, 8a. Época; Pleno; S.J.F.; Tomo VII, Junio de 1991; Pág. 54.

¹⁹CFR. Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de finanzas públicas mexicanas*. Décima quinta edición. Editorial Porrúa. México 1998. Págs. 192 y 193.

La Tercera Sala de la SCJN ha sustentado que el examen de la constitucionalidad de una exención de impuestos contenida en una ley tributaria, es por su propia naturaleza materia del fondo de la cuestión controvertida y no de la procedencia del juicio de garantías.²⁰

Como se puede observar, no se considera a la exención de impuestos como una garantía individual, ya que si no procede el amparo no lo es como tal, además de que para muchos doctrinarios sólo se consideran como un privilegio, gracia o prerrogativa. Recordemos lo dicho al principio del análisis del artículo 28 de nuestra CPEUM, criterio que señala que el principio de la no exención de impuestos se encuentra implícito dentro del artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Suprema en lo que respecta a la garantía de igualdad de las contribuciones, ya que si se otorga una exención a alguien que tiene capacidad contributiva para hacerlo o el Poder Legislativo otorga esta concesión mediante una Ley cuando tiende a favorecer intereses de determinadas personas, se estaría violando este principio y por lo tanto una garantía individual.

1.2.5. Artículo 31 fracción IV constitucional.

El artículo 31 fracción IV, artículo del cual se hablará y se analizará a fondo más adelante, contiene los principios de proporcionalidad y equidad los cuales han sido reconocidos como garantía individual por el Pleno de la SCJN mediante la siguiente jurisprudencia:

IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.

Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que sí está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es

²⁰CFR. Jurisprudencia. Registro No. 206975, 8a. Época; 3a. Sala; S.J.F.; Tomo VII, Junio de 1991; Pág. 104.

exorbitante o ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezan contra leyes o actos del Poder Legislativo.

Jurisprudencia; 6a. Época; Pleno; Ap. 1995; Tomo I, Parte HO; Pág. 357.

Con este cambio de criterio, se garantizó la procedencia del juicio de amparo contra leyes tributarias. Con la jurisprudencia de 1962, se reconoció en definitiva que la SCJN tiene facultades para pronunciarse sobre la materia tributaria, y asimismo se confirmó que el artículo 31 fracción IV sí constituye una garantía individual. Con este avance se dio inicio a la creación de jurisprudencia en materia tributaria en torno a dos principios estructurales: proporcionalidad y equidad.²¹

Por lo tanto, al ser reconocidos los principios de proporcionalidad y equidad como garantía individual cualquier acto de autoridad que los violente, el gobernado podrá acudir a la protección de los Tribunales de la Federación en relación a lo establecido por el artículo antes mencionado, aunque estos principios no se encuentren dentro de los primeros 29 artículos de nuestra Ley Suprema que es donde se encuentran reguladas las garantías individuales.

²¹CFR. Elizondo Meyer-Serra, Carlos y Pérez de Acha Luis Manuel. "Separación de Poderes y Garantías Individuales: La Suprema Corte y los Derechos de los Contribuyentes. Cuestiones Constitucionales". *Revista mexicana de Derecho Constitucional*. Núm. 14, enero-junio 2006. Pág. 103.

1.3. EL CONTROL DE CONVENCIONALIDAD

La definición de “control de convencionalidad” se encuentra establecida en la sentencia emitida por la Corte Interamericana de Derechos de fecha 26 de septiembre de 2006 referente al caso “Almonacid Arellano y otros vs. Chile”, donde en el considerando 124 de la misma señala lo siguiente:

“En relación con las prácticas judiciales, este tribunal ha establecido en su jurisprudencia que es consciente de que los jueces y tribunales internos estén sujetos al imperio de la Ley y, por ello, están obligados a aplicar las disposiciones vigentes en el ordenamiento jurídico. Pero cuando un Estado ha ratificado un Tratado Internacional como la Convención Americana, sus jueces, como parte del aparato del Estado, también están sometidos a ella, lo que les obliga a velar porque los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de leyes contrarias a su objeto y fin, que desde un inicio carecen de efectos jurídicos. En otras palabras, el Poder Judicial debe ejercer su control de convencionalidad ex officio entre las normas internas y la Convención Americana, evidentemente en el marco de sus respectivas competencias y de las regulaciones procesales correspondientes. En esta tarea, el Poder Judicial debe tener en cuenta no solamente el Tratado, sino también la interpretación que del mismo ha hecho la Corte Interamericana de Derechos Humanos, intérprete último de la Convención Americana.”

Como punto importante a señalar del considerando anterior es que, cuando un Estado ratifica un tratado internacional, los jueces al ser parte del Estado que ratificó ese tratado, también están sujetos a lo dicho por el mismo, por lo que los obliga a velar por las disposiciones que en ellos se establecen, para lo cual no deben de aplicar leyes que vayan en contra del objeto de dichos tratados. Ahora bien, los criterios de la Corte Interamericana de Derechos Humanos que deriven de sentencias en donde el Estado Mexicano sea parte son orientadores para los jueces mexicanos siempre y cuando sean más favorables a la persona. Para reforzar lo antes dicho citaré una tesis aislada dictada por el Pleno de la SCJN la cual a la letra dice lo siguiente:

CRITERIOS EMITIDOS POR LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS CUANDO EL ESTADO MEXICANO NO FUE PARTE. SON ORIENTADORES PARA LOS JUECES MEXICANOS SIEMPRE QUE SEAN MÁS FAVORABLES A LA PERSONA EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

Los criterios de la Corte Interamericana de Derechos Humanos que derivan de sentencias en donde el Estado Mexicano no intervino como parte en el litigio son orientadores para todas las decisiones de los jueces mexicanos, siempre que sean más favorables a la persona, de conformidad con el artículo 1o. constitucional. De este modo, los jueces nacionales deben observar los derechos humanos establecidos en la Constitución Mexicana y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como los criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación al interpretarlos y acudir a los criterios interpretativos de la Corte Interamericana para evaluar si existe alguno que resulte más favorable y procure una protección más amplia del derecho que se pretende proteger. Esto no prejuzga la posibilidad de que sean los criterios internos los que se cumplan de mejor manera con lo establecido por la Constitución en términos de su artículo 1o., lo cual tendrá que valorarse caso por caso a fin de garantizar siempre la mayor protección de los derechos humanos.

Tesis Aislada; 10a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Libro III, Diciembre de 2011, Tomo 1; Pág. 550.

De conformidad con lo anterior y con el punto 1.1 de este capítulo, en lo que se refiere al principio "***pro homine***", cabe aclarar que los Jueces nacionales deben de observar los derechos humanos establecidos tanto en la CPEUM como en los tratados internacionales de los que México se parte para lo cual se debe de observar a la interpretación más extensiva cuando se trate de derechos protegidos, o interpretación más restringida, cuando se trate de establecer límites para su ejercicio.

Respecto de los criterios orientadores que se mencionan en la tesis antes citada, Guillermo Pacheco Pulido opina lo siguiente:

“En consecuencia no puede ser simplemente “Orientador” lo que es una obligación tomar en consideración; si a eso agregamos que los Tratados Internacionales forman parte de nuestra Constitución y que ésta está vinculada a su vez a los fallos de los Organismos Internacionales, además que estos últimos organismos han establecido jurisprudencia, dentro de sus funciones, de lo que se deriva que los fallos y las jurisprudencias de dichos Organismos Internacionales son obligatorios para todas las autoridades mexicanas, federales y locales, y no pueden ser o tener el carácter de “orientadores”; concluimos que la jurisprudencia de los Organismos Internacionales y de la Corte Mexicana no tienen el carácter de “Orientadores””.²²

El autor hace una crítica al término de “orientadores” y los define como aquellos fallos y jurisprudencias emitidos por los Organismos Internacionales de los que México sea parte, ya que es obligatorio para los Estados parte tomar en consideración. Pero como se analizó en la tesis antes citada, estos criterios orientadores van a tener que ser tomados en cuenta por nuestros Jueces nacionales en caso de que sean más favorables para la persona de conformidad con el artículo 1º constitucional.

Antes de entrar a lo que es el control de convencionalidad es pertinente decir que el fundamento jurídico para sentar el control de convencionalidad es: 1) el efecto útil de las obligaciones internacionales, que deben ser cumplidas de buena fe y 2) la imposibilidad de alegar el derecho interno para incumplirlas, conforme al artículo 27 de la convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.²³

Ahora bien, el Pleno de la SCJN mediante una Tesis Aislada, nos da los parámetros que se deben de seguir para el control de convencionalidad en materia de derechos humanos, la cual cito enseguida:

²² Pacheco Pulido, Guillermo. *Control de convencionalidad. Tratados internacionales de los derechos humanos*. Editorial Porrúa. México 2012. Pág. 2.

²³CFR. Sagüés, Néstor Pedro. “El control de convencionalidad” como instrumento para la elaboración de un *Ius Commune* interamericano. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Pág. 452. <http://www.juridicas.unam.mx>.

PARÁMETRO PARA EL CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS.

El mecanismo para el control de convencionalidad ex officio en materia de derechos humanos a cargo del Poder Judicial debe ser acorde con el modelo general de control establecido constitucionalmente. El parámetro de análisis de este tipo de control que deberán ejercer todos los jueces del país, se integra de la manera siguiente: a) todos los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal (con fundamento en los artículos 1o. y 133), así como la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación; b) todos los derechos humanos contenidos en tratados internacionales en los que el Estado Mexicano sea parte; c) los criterios vinculantes de la Corte Interamericana de Derechos Humanos derivados de las sentencias en las que el Estado Mexicano haya sido parte, y d) los criterios orientadores de la jurisprudencia y precedentes de la citada Corte, cuando el Estado Mexicano no haya sido parte.

Tesis Aislada; 10a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Libro III, Diciembre de 2011, Tomo 1; Pág. 551.

Una vez visto lo anterior, se debe de notar que para ejercer el control de convencionalidad, no se inicia de la nada, sino que hay pasos a seguir tomando en consideración los derechos humanos consagrados en primer lugar de la Constitución Federal, tratados internacionales y jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación, dependiendo de la jerarquía o valor que tenga el documento jurídico, independientemente del nombre que tenga, donde se encuentren los derechos humanos.

Aterrizando el tema referente al control de convencionalidad sobre un caso en concreto, citaré el expediente 912/2010 correspondiente al caso "Rosendo Radilla Pacheco", donde la Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas en una conferencia impartida en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de fecha 20 de junio de 2012, hace una exposición sobre el expediente en comento desde el punto de vista del control de

convencionalidad en relación a la reforma hecha a la Constitución en materia de derechos humanos de la siguiente manera:

En nuestro país, el Control de Convencionalidad ha sido recibido con particular trascendencia a partir de la discusión del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación motivada por el expediente Varios 912/2010, y respecto de la cual incluso ya se pronuncia la tesis jurisprudencial 18/2012 (10ª) de la Primera Sala, de rubro “**CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y DE CONVENCIONALIDAD**”.

El Alto Tribunal determinó en el referido expediente Varios 912/2010, los siguientes puntos:

- Que en relación al control de convencionalidad previsto en el párrafo 339 de la sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, todos los jueces del Estado Mexicano, de conformidad con el artículo 1º constitucional, están facultados para inaplicar las normas generales que, a su juicio, consideren transgresoras de los derechos humanos contenidos en la propia Constitución Federal y en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano es parte.
- Que para concretar el efecto anterior, era necesario que un Ministro del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación solicite, la modificación de la jurisprudencia P./J. 74/1999 en la que se interpretó el artículo 133 de la Constitución Federal en el sentido de que el control difuso de la constitucionalidad de normas generales no está autorizado para todos los jueces del Estado mexicano; criterio del cual al día de hoy se ha determinado que dejó de tener efectos.
- Que de conformidad con la sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en los casos concretos que sean del conocimiento del Poder Judicial de la Federación, éste deberá orientar todas sus subsecuentes interpretaciones constitucionales y legales sobre la competencia material y personal de la jurisdicción militar con los estándares internacionales en materia de derechos humanos.

- Se ordenó que deberá garantizarse, en todas las instancias conducentes, el acceso al expediente y la expedición de copias del mismo para las víctimas.

Conforme a lo sostenido por la SCJN, en la actualidad nadie debería dudar de la obligatoriedad de llevar a cabo un control difuso de convencionalidad; sin embargo, aún hay serios y legítimos cuestionamientos sobre la operación de este mecanismo.

De ahí la importancia que tiene el caso “Rosendo Radilla Pacheco”, ya que a partir del análisis de este expediente por la SCJN empezó a tener una trascendencia el tema del control de convencionalidad en nuestro país, que tuvo como consecuencia la reforma del 10 de junio de 2011 de nuestra Ley Fundamental en materia de derechos humanos y con ello se hicieron modificaciones a nuestra jurisprudencia importante emisión de criterios judiciales en relación al presente tema.

1.4.MARCO CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES. ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN MEXICANA.

El artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Suprema a la letra establece lo siguiente:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

Este artículo establece los principios mediante los cuales gira todo el sistema fiscal en nuestro país. Como ya se había hablado con anterioridad, el artículo citado contiene los principios de proporcionalidad y equidad los cuales se consideran una garantía individual según lo dicho por la SCJN, independientemente de que estos principios no se encuentren dentro de los primeros 29 artículos de la Ley Suprema. Además de los dos principios antes señalados, se derivan también los principios de legalidad, destino a gasto público y obligatoriedad los cuales se analizarán enseguida.

1.4.1. Principio de proporcionalidad

Sergio Francisco de la Garza al respecto, opina lo siguiente:

“Los antecedentes de esta garantía se han hecho remontar hasta la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa, que en su numeral 13 dispone que para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre los ciudadanos en razón de sus facultades”.²⁴

²⁴De la Garza, Sergio Francisco Op. Cit. Pág. 269

Narciso Sánchez por su parte comenta lo siguiente:

“La proporcionalidad significa que cada quién 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 de bienes o recursos pecuniarios que queden liberados de dicha obligación como parte de lo que debemos entender como justicia fiscal”.²⁵

La proporcionalidad se refiere en esencia a que cada persona va a contribuir de acuerdo con la capacidad que tenga para pagar contribuciones o lo que es lo mismo, de su capacidad contributiva. Hay una diferencia entre la capacidad contributiva y la capacidad económica ya que la capacidad contributiva contiene capacidad económica, pero no toda capacidad económica revela capacidad contributiva.²⁶

Para mayor comprensión de lo que es la proporcionalidad se debe entender primero lo que es la capacidad económica y la capacidad contributiva ya que son los conceptos básicos sin los que el principio de proporcionalidad no se podría entender.

Hugo Carrasco Iriarte nos da una definición tanto de lo que es la capacidad económica y la capacidad contributiva de la siguiente manera. La capacidad económica es la aptitud de una persona para solventar sus necesidades, ya sea por el patrimonio que posea, los productos que reciba o las rentas que obtenga.²⁷ Respecto de la capacidad contributiva nos dice que las personas que tienen capacidad económica pueden soportar la incidencia impositiva y, por tanto, cuentan con capacidad contributiva, es decir, la posibilidad de pagar contribuciones que representen para los contribuyentes el mínimo sacrificio posible.²⁸

²⁵Sánchez Gómez, Narciso. Op. Cit. Pág. 156.

²⁶CFR. Ríos Granados, Gabriela. *Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*. Editorial Porrúa. México 2009.

²⁷CFR. Carrasco Iriarte, Hugo Op. Cit. Pág. 70.

²⁸ CFR. Idem.

Por otro lado el SCJN explica qué es la capacidad contributiva, a través de la siguiente jurisprudencia:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Jurisprudencia; 9a. Época; Pleno; Ap. 2000; Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN; Pág. 163.

Por lo tanto, los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir al gasto público en función de su capacidad contributiva, es decir, que los contribuyentes deben de contribuir al gasto público en función de la potencialidad real de contribuir al gasto público. Es por ello que para comprender y entender claramente lo que es el principio de proporcionalidad, se debe de tener un buen manejo de los conceptos de proporcionalidad y equidad, los cuales ayudan de la misma manera a entender el artículo 31 fracción IV de la CPEUM.

1.4.2. Principio de equidad

El principio de equidad se refiere en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales refiriéndose a los sujetos que se encuentren en la misma situación jurídica respectivamente.

Al respecto el Pleno de la SCJN se ha pronunciado respecto al concepto de equidad de la siguiente manera:

“El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula”.²⁹

Ahora bien, el mismo Pleno de la SCJN nos habla sobre los elementos objetivos que permiten delimitar el principio de equidad tributaria y son los siguientes:

- a) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.
- b) A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.
- c) No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción

²⁹ CFR. Jurisprudencia; 7a. Época; Pleno; S.J.F; Volumen 187-192, Primera Parte; Pág. 113.

- d) Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.³⁰

De lo anterior, podemos concluir que el principio de equidad se refiere a la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos que se encuentren en la misma situación jurídica, en donde lo único que puede variar, son las tarifas tributarias aplicables, esto con el motivo de no violar el principio de proporcionalidad del cual se habló en el punto anterior. Además la SCJN nos da los elementos objetivos en los cuales se va a delimitar este principio y que tanto los contribuyentes como la autoridad hacendaria podrán utilizar para saber en qué casos estarían violando la ley.

1.4.3. Principio de legalidad

Este principio se encuentra en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, al expresar que son obligaciones de los mexicanos contribuir con el gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Dicho principio encierra la premisa latina del *nullum tributum sine lege*, es decir: que no hay tributo sin ley que lo prevea.³¹

Dicho Principio recomienda que todas las obligaciones contributivas de los particulares, destinadas a cubrir el gasto público, deben nacer de una ley, y que no puede haber tributo sin una norma jurídica que lo regule; que desde un punto de vista material, sea obligatoria, general e impersonal; y desde un punto de vista formal, sea emitida por el órgano del Estado encargado de la función

³⁰CFR. Jurisprudencia; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo V, Junio de 1997; Pág. 43

³¹ CFR. Reyes Altamirano, Rigoberto. *Elementos básicos de derecho fiscal*. Universidad de Guadalajara. Coordinación editorial. Segunda edición. México 2001. Pág. 57.

legislativa, esto es, por el Congreso de la Unión para el ámbito Federal, y por las Legislaturas de los estados para estos últimos y sus municipios.

Narciso Sánchez se expresa respecto al principio de legalidad de la siguiente manera:

“De igual forma, el principio de legalidad indica que la ley que establece la obligación contributiva debe precisar los elementos de la misma, como son: los sujetos activo y pasivo, el objeto de ella, la base, la cuota o tarifa, el periodo o fecha de paga, forma de pago, las exenciones, forma de extinción de la obligación, autoridad ante quien debe cubrirse el tributo, la determinación y exigibilidad del mismo, y los medios de defensa legal a favor del gobernado. Parte de dichos elementos deben contenerse en las disposiciones materiales, y los demás en las de carácter procedimental. Con lo expuesto, se le da certidumbre y fijeza a la obligación fiscal, así como un firme respeto a los derechos de los particulares frente al Poder Público”.³²

Al respecto la SCJN a través de una jurisprudencia se pronunció en este aspecto:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.

El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado

³² Sánchez Gómez, Narciso. Op. Cit. Pág. 153

violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.

Jurisprudencia; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXIV, Octubre de 2006; Pág. 5

La anterior jurisprudencia sustenta que el encargado del establecimiento de los elementos de las contribuciones es el legislador, el cual lo debe hacer de la manera más clara posible para que el gobernado tenga la certeza sobre la forma en que deben de cumplir con sus obligaciones fiscales, ya que en caso de que la definición de un tributo sea confuso, violaría este principio consagrado en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM.

Por lo tanto, bajo el principio de legalidad tributaria, todo impuesto debe de estar establecido en una ley, misma que debe emanar del Poder Legislativo, en la misma ley se deben de establecer los elementos del impuesto como son: sujeto, objeto, base gravable, cuota o tarifa, tasa, época de pago, ante qué autoridad se debe de realizar el pago, la determinación, y exigibilidad del mismo así como los medios de defensa a favor del gobernado.

1.4.4. Principio de destino al gasto público

De conformidad con el artículo 31 fracción IV de la Ley Suprema, los mexicanos estamos obligados a contribuir a los gastos públicos destinados a satisfacer las necesidades de la sociedad.

En relación al principio de destino al gasto público, Narciso Sánchez comenta lo siguiente:

“Hay dos conceptos de gasto público el cual es el material y formal. El primero de ellos se refiere al destino que debe dársele a las contribuciones para la realización de las funciones del Estado, específicas o generales, a través de las erogaciones que realicen las dependencias u organismos públicos por mandato legal. El segundo de ellos se configura cuando en el Presupuesto de Egresos federal, estatal o municipal, está prescrita o señalada la partida presupuestal según el ramo de que se trate, ya sea educativo, de obras públicas, seguridad pública, defensa nacional, el suelo o salario de los servidores públicos, entre otros, por eso, es fundamental y necesario ajustarse a dicho presupuesto respetando su contenido y objeto del mismo”.³³

El Pleno de la SCJN sustenta lo siguiente:

GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES.

El principio de justicia fiscal de que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público conlleva que el Estado al recaudarlos los aplique para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, según la teleología económica del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que garantiza que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley Suprema, ya que de acuerdo con el principio de eficiencia -inmanente al gasto público-, la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones que en ese ámbito describe la Carta Fundamental. De modo que una contribución será inconstitucional cuando se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, porque es lógico que al aplicarse para satisfacer necesidades sociales se entiende que también está cubierta la penuria o

³³ Sánchez Gómez, Narciso. Op. Cit. Pág. 161

escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la inversa, porque es patente que si únicamente se colman necesidades de una persona ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social.

Jurisprudencia; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXIX, Abril de 2009; Pág. 1116.

Lo que se debe resaltar de la anterior jurisprudencia es que, toda contribución hecha por el gobernado, debe de cubrir necesidades colectivas y no necesidades privadas o individuales, de tal modo que una contribución será inconstitucional si únicamente se colman necesidades de una persona porque ello no genera un beneficio colectivo o social.

Cabe aclarar que las contribuciones pueden tener otro fin que no sea fiscal, es decir, que el fin de las contribuciones no sea el de gasto público. La justificación de estas contribuciones, debe encontrarse en el hecho de que éstas, dentro del marco constitucional, pueden optar por dirigirse directamente al cumplimiento de los fines constitucionales, perdiendo de esta manera el carácter meramente instrumental que les tenía la Hacienda Pública tradicional.³⁴

Respecto de la justificación de los fines extrafiscales del que nos habla el párrafo anterior, la Primera Sala de la SCJN, mediante una jurisprudencia expresa esta justificación de la siguiente manera:

En congruencia con lo anterior, al ser los fines extrafiscales, razones que orientan a las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, matizando sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público, se concluye que el indicado artículo 25 constitucional constituye uno de los fundamentos de dichos fines, cuya aplicación debe reflejarse en la ley, sus exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera de sus etapas de

³⁴CFR. Ortega Maldonado, Juan Manuel. Op. Cit. Pág. 171.

formación.³⁵

Podemos concluir que este principio es uno de los más importantes, ya que establece la obligación que tenemos los mexicanos de contribuir al gasto público para satisfacer las necesidades de la sociedad. Cabe mencionar que las contribuciones que haga el contribuyente no deben cubrir necesidades privadas o individuales, sino deben de estar destinado a satisfacer un interés social. Además existen los fines extrafiscales, los cuales les dan a las contribuciones un destino que no es el gasto público conforme a lo establecido en el artículo 25 constitucional.

1.4.5. Principio de obligatoriedad.

Al igual que los principios antes mencionados, la obligatoriedad del pago de los impuestos se encuentra establecida en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM, que señala la obligación de todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos.

Raúl Rodríguez Lobato citando a Emilio Margáin, expresa que:

“esta obligatoriedad deriva de la necesidad de dotar al Estado Mexicano de los medios suficientes para que satisfaga las necesidades públicas o sociales a su cargo. Pero ésta es únicamente la obligación en materia contributiva, porque la obligación concreta de cubrir el impuesto deriva de la realización de los hechos o actos previstos por la ley fiscal como hechos generadores de la obligación fiscal, o sea, que el deber de pagar proviene del hecho de que se haya coincidido con la situación señalada para que nazca la obligación fiscal”.³⁶

Al respecto la SCJN señala mediante una Tesis Aislada, que los impuestos tienen como característica esencial ser prestaciones unilaterales de carácter general y obligatorio a favor del Estado a cargo de todos los sujetos

³⁵CFR. Jurisprudencia; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXV, Marzo de 2007; Pág. 79

³⁶ Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho fiscal*. Editorial Oxford. Segunda edición. México 1998. Pág. 64 y 65.

pasivos que realicen las situaciones de hecho previstas en el supuesto de la norma sustantiva tributaria.³⁷

Como se puede observar en esta Tesis Aislada y lo ya dicho por Raúl Rodríguez Lobato, la obligación establecida en el artículo 31 fracción IV a cargo de los contribuyentes de contribuir al estado para los gastos públicos, nace al momento de que se realizan las situaciones de hecho establecidas en la ley como hechos generadores de la obligación fiscal, por lo que una vez que el contribuyente actualice alguno de estos supuestos, será el momento en el que estará obligado a contribuir al Estado, estas obligaciones fiscales serán analizadas de manera más amplia en el punto 1.8 de este trabajo.

³⁷ CFR. Tesis Aislada; 8a. Época; 3a. Sala; S. J. F.; Tomo V, Primera Parte, Enero-Junio de 1990; Pág. 205.

1.5. PRINCIPIOS TEÓRICOS DE ADAM SMITH

Los principios de Adam Smith se encuentran consagrados en su obra “La riqueza de las naciones”. En el libro V de la obra antes citada, habla sobre el tema de los impuestos en el cual formuló cuatro principios, justicia, certidumbre, comodidad y economía.

1.5.1. Principio de justicia.

“Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del Gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición. Es necesario tener presente que cualquier impuesto que finalmente se pague por una sola de esas tres fuentes originarias de ingreso sin afectar a las otras dos, es esencialmente desigual”.³⁸

Al respecto Alfonso Arriola no usa el mismo título para este principio sino que lo llama como “principio de proporcionalidad” y opina que Adam Smith utiliza la palabra “proporcionalidad”, queriendo con ello significar que para que un sistema tributario resulte justo y equitativo no basta con que quienes más ganan contribuyan en forma cuantitativamente mayor que las personas de menores ingresos, sino que es necesario que esa mayor aportación se haga de forma cualitativa.³⁹

³⁸ CFR. Smith, Adam. Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones. Editorial Fondo de Cultura Económica. México 1994. Págs. 726 y 727.

³⁹ CFR. Vizcaíno, Adolfo. *Derecho fiscal*. Editorial THEMIS. Décima novena edición. México 2005. Pág. 211.

Este principio como es de observarse, es muy similar a lo que establece el artículo 31 fracción IV de la CPEUM, el cual establece principalmente que las personas habitantes de un país deben contribuir al sostenimiento del mismo en relación a su capacidad contributiva, principios de los cuales ya se ha hablado anteriormente en el punto 1.4 de este trabajo.

Ahora bien, de este principio se desarrolla mediante otros dos principios los cuales son el de generalidad y el de uniformidad.

Respecto a estos principios Francisco Ponce y Rodolfo Ponce opinan que “si el impuesto es general significa que éste comprende a todas las personas cuya situación jurídica coincide con la hipótesis que la ley señala como hecho generador de crédito fiscal, es decir, que cualquier persona puede adecuarse a la hipótesis normativa. Si el impuesto es uniforme significa que todas las personas son iguales frente al tributo”.⁴⁰

Flores Zavala explica el principio de generalidad de la siguiente manera:

“El principio de generalidad quiere decir que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, no debe entenderse en términos tan absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos; nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagarlos. Tampoco se debe de entenderse esta regla en el sentido de que todos deben de pagar todos los impuestos, habrá impuestos que sólo deben de pagar ciertas personas y otros que serán a cargo de otras, lo que se debe de procurar es que el sistema afecte a todos en tal forma, que nadie con capacidad contributiva deje de pagar un impuesto”.⁴¹

⁴⁰ Ponce Gómez Francisco y Ponce Castillo Rodolfo. *Derecho fiscal*. Editorial LIMUSA. Décimo segunda edición. México 2009. Pág. 64

⁴¹ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. Pág. 134.

Francisco de la Garza nos dice que “el subprincipio de uniformidad proclama la igualdad de todos frente al impuesto. Esa igualdad requiere que todos contribuyan a los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva, de tal manera que a mayor capacidad contributiva la aportación sea mayor.”⁴²

Respecto a estos dos subprincipios, son principios que hasta nuestros días se siguen utilizando en nuestro sistema fiscal con sus debidas adecuaciones, pero en esencia están establecidos en el artículo 31 fracción IV constitucional. En resumen estos subprincipios establecen que si un impuesto es general lo deberán de cubrir todas aquellas personas que se encuentren en el mismo supuesto jurídico y el de uniformidad nos dice que todas las personas que se encuentren frente a un mismo impuesto deberán tener un trato igual frente al mismo.

1.5.2. Principio de certidumbre.

“El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultara que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aún una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no

⁴² De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. Pág. 404.

acarrea un mal tan grande -según la experiencia de muchas naciones- como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar”.⁴³

Según Rigoberto Reyes el principio de certidumbre es aquel “por el cual toda contribución debe tener fijos sus principales elementos, de manera tal que se eviten arbitrariedades por parte de la administración pública, al precisar el legislador con claridad: el sujeto de la contribución, su objeto, tasa, cuota, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones por satisfacer y sanciones aplicables”.⁴⁴

Flores Zavala citando a Gastón Jèze desarrolla el principio de certidumbre de la siguiente manera:

- Las leyes sobre los impuestos deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos; no deben contener fórmulas ambiguas o imprecisas.
- Los contribuyentes deben tener los medios de conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, etc.; que les afecten.
- Deben precisarse si se trata de un impuesto federal, local o municipal.
- Se debe preferir el sistema de cuota al de derrama, porque es menos incierto.
- La administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto.⁴⁵

Este principio de certidumbre, al igual que el principio anterior, sigue vigente hasta nuestros días, el cual no es aplicable solo para la materia fiscal, sino que debe de aplicarse para todas las materias, ya que las leyes deben de ser comprendidas por los gobernados y en materia fiscal por los contribuyentes, para que así sean entendidos por los mismos y cumplan con sus obligaciones fiscales.

1.5.3. Principio de comodidad.

⁴³ Smith, Adam. Op. Cit. Pág. 727.

⁴⁴ Reyes Altamirano, Rigoberto. Op. Cit. Pág. 48.

⁴⁵CFR: Flores Zavala Ernesto. Op. Cit. Págs.142 y 143.

“Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de las tierras o de las casas, pagadero en el momento mismo en que el dueño las cobra, se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo. Los impuestos que recaen sobre aquellos bienes de consumo que, al mismo tiempo, son artículos de lujo, vienen a pagarse definitivamente por el consumidor y de una manera muy cómoda para él. Los va satisfaciendo poco a poco, a medida que tiene necesidad de comprarlos. Como, por otra parte, también se halla en libertad de adquirirlos o no, según le plazca, la incomodidad resultante de estos impuestos es una culpa que a él únicamente se le puede imputar”.⁴⁶

Para Francisco Ponce y Rodolfo Ponce este principio consiste en “que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma que más convenga al contribuyente para realizar su pago. Esto es, escoger las fechas o periodos que, de acuerdo con la naturaleza del gravamen, sean más ventajosas para el causante”.⁴⁷

Adolfo Arrijoa hace un análisis de este principio de la siguiente manera:

- Si el pago del impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Por lo tanto, para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o periodos que en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice su pago.
- Asimismo, debe facilitarse el entero tributario designando lugares adecuados para el desarrollo de las funciones recaudatorias del Estado, en donde los sujetos pasivos sean tratados con decoro y atención, como sostenedores que son del gasto público, y no como insignificantes vasallos o presuntos delincuentes. Además, se deben

⁴⁶ Smith, Adam. Op. Cit. Pág. 727.

⁴⁷ Ponce Gómez Francisco y Ponce Castillo Rodolfo. Op. Cit. Pág. 64.

proporcionar otro tipo de facilidades, como el que el pago de determinadas contribuciones pueda efectuarse por correo.

- Finalmente, el acatamiento al Principio de Comodidad implica que los documentos que los contribuyentes deben elaborar para efectuar el pago aparezcan redactados en forma clara, sencilla y comprensible, de manera que puedan ser requisitados, sin incurrir en error, por cualquier ciudadano promedio.⁴⁸

Este principio de comodidad rige en nuestro sistema fiscal, estableciendo fechas fijas de pago, en las que año con año los contribuyentes deben de presentar sus declaraciones y pagar sus contribuciones. La Hacienda Pública conforme pasa el tiempo, establece maneras más rápidas y sencillas para que sea más fácil al contribuyente pagar sus impuestos, como por ejemplo el pagar los impuestos por internet y de esta manera el causante ya no tiene que salir de casa y hacer largas filas, sino que lo hace desde la comodidad de su hogar, y de esta manera aquellas personas que no cuentan con la facilidad de allegarse a una computadora e ingresar a internet para realizar su pago, las filas son menos cortas ya que como se dijo, gran cantidad de contribuyentes ahora realiza sus pagos y movimientos por internet.

1.5.4. Principio de economía.

Este principio contiene cuatro casos por medio de los cuales un impuesto únicamente puede recabar de los particulares mayores cantidades de las que de hecho se ingresan en el Tesoro Público del Estado, estos cuatro casos son los siguientes:

- El cobro de los impuestos puede necesitar un gran número de funcionarios, cuyos salarios pueden consumir la mayor parte del producto del impuesto, y cuyos emolumentos pueden suponer otro impuesto adicional sobre el pueblo.
- Cuando el impuesto es de tal naturaleza que oprime la industria y desanima a los agentes para que se dediquen a ciertas actividades

⁴⁸CFR. Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Op. Cit. Pág. 224.

que proporcionarían empleo y mantendrían un gran número de personas. De esa manera, cuando se obliga a alguien a pagar una contribución de esa especie, disminuye o anula los fondos que servirían para satisfacerla de una manera más fácil.

- Las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales. Un impuesto excesivo constituye un poderoso estímulo a la evasión, por lo cual las penalidades a los contraventores crecen proporcionalmente a la tentación que la ocasiona.
- Cuando se somete a los pueblos a las visitas frecuentes y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, se les hace objeto de muchas vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades.⁴⁹

Rigoberto Reyes al respecto nos dice que este principio “consiste en que la contribución en sí misma debe ser productiva, de gran rendimiento, implicando con ello el menor gasto posible para la administración en su control y recaudación. Para cumplir con lo anterior, la diferencia entre la contribución que se recaude y la que realmente ingrese en las arcas de la nación tiene que ser la mayor posible”.⁵⁰

Como podemos observar de los principios de Adam Smith, el principio de justicia lo recoge nuestra constitución en su artículo 31 fracción IV, ya que contiene los principios de proporcionalidad y equidad así como los conceptos de capacidad contributiva, generalidad y uniformidad, conceptos esenciales sin los cuales no se podrían entender los principios de proporcionalidad y equidad.

Respecto del principio de certidumbre, cuando la autoridad emita ya sea una ley, reglamento o circular lo debe de hacer de la manera más clara posible, para que de esta manera el gobernado tenga la certeza de las obligaciones que

⁴⁹CFR. Smith, Adam. Op. Cit. Págs.727 y 728.

⁵⁰ Reyes Altamirano, Rigoberto. Op. Cit. Pág. 49.

tenga que cumplir y el tributo que se tenga que pagar. De igual manera debe de establecer las épocas de pago más convenientes para que el gobernado tenga la posibilidad de cumplir con sus obligaciones fiscales, así como establecer los medios más fáciles de modo que el cumplir con estas obligaciones no signifique un sacrificio para el contribuyente. A esto se refiere el principio de comodidad.

Por último, el principio de economía se refiere a que la contribución debe de tener el mayor beneficio posible para el Estado y que la recaudación y control de la misma sea lo menos onerosa posible, para que de esta manera lo que ingrese a la Hacienda Pública sea lo mayor posible, pero para que esto sea posible se debe de tener una buena organización en nuestro sistema fiscal.

Para concluir debemos recalcar que estos principios se adecuan en nuestro sistema tributario y en particular siguen vigentes en nuestro sistema fiscal. Ahí la importancia de estos principios y es por ello que debemos de estudiarlos y analizarlos ya que estos principios se consagran en el artículo 31 fracción IV constitucional el cual es la base de todo nuestro sistema fiscal. A pesar de que estos principios fueron creados en el Siglo XVIII, en el libro de “La riqueza de las Naciones” es considerado uno de los libros que revolucionaron la economía en su época y lo sigue haciendo.

1.6. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA FISCAL MEXICANO.

Los impuestos se encuentran regulados en el artículo 2 del CFF:

Artículo 2º.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

Por otro lado Raúl Rodríguez Lobato considera al impuesto como “la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.”⁵¹

Por lo tanto, un impuesto es la cantidad entregada al Estado ya sea en dinero o en especie, el cual debe de estar establecida en una ley y que va a estar a cargo de las personas ya sean físicas o morales, siempre que se encuentren en la situación jurídica que la obligue a pagar dicho impuesto.

Para mayor entendimiento de los impuestos la doctrina ha considerado clasificarlos de la siguiente manera:

Reales

Los impuestos reales se van a establecer atendiendo, exclusivamente, a los bienes o cosas que gravan.

Personales

Los impuestos personales son los que se establecen en atención a las personas, es decir, a los contribuyentes pagadores de impuestos.

⁵¹ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. Pág. 61.

Específicos

Los impuestos específicos se establecen en función de la medida o a la calidad del bien gravado.

Ad valorem

Los impuestos Ad valorem atienden exclusivamente al valor o precio del propio objeto gravado.

Generales

También llamados por algunos autores como impuestos sintéticos y son aquellos cuya fuente gravable serán diversas actividades y operaciones, pero tendrán un denominador común.

Especiales

Los impuestos especiales también llamados impuestos analíticos son aquellos que gravan únicamente y por separado una actividad determinada.

Fines fiscales

Los impuestos con fines fiscales son todos aquellos que se establecen para recaudar los impuestos necesarios para sufragar el gasto público.

Fines extrafiscales

Los impuestos extrafiscales son todos aquellos que se establecen sin el ánimo de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con una finalidad diferente.

Alcabalatorios

Los impuestos alcabalatorios son aquellos que gravan la libre circulación de mercancías de una entidad a otra o, inclusive, en una misma entidad. Dentro de esta clasificación de los impuestos de encuentran los impuestos de circulación y de tránsito.

Tránsito

Son aquellos impuestos que gravan el paso de las mercancías por el territorio de una entidad a otra con el fin de llegar a una tercera.

Circulación

Los impuestos de circulación gravan la simple circulación de la mercancía en una misma entidad.

Directos

Los impuestos directos son todos aquellos que van a modificar el patrimonio del sujeto pasivo, sin haber intermediario alguno entre el contribuyente y el fisco.

Indirectos

Los impuestos indirectos son aquellos que se pueden trasladar al patrimonio de otra persona los cuales cargan el impuesto con su propio patrimonio.

1.7.ELEMENTOS ESENCIALES DE LAS CONTRIBUCIONES.

Antes de analizar los elementos de las contribuciones, es pertinente definir qué es una contribución.

Juan Manuel Ortega Maldonado, define a la contribución como “aquellas prestaciones patrimoniales de carácter público, proporcionales, equitativas, establecidas en ley que deben cubrir los sujetos obligados para satisfacer las necesidades sociales de la Federación, Estado o Municipio en que residan y que tienen su fundamento en el principio de solidaridad social.”⁵²

Al respecto el CFF hace la clasificación de las contribuciones en su artículo segundo de la siguiente forma:

Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

⁵² Ortega Maldonado, Juan Manuel. Op. Cit. Pág. 38

Ahora bien, la Segunda Sala de la SCJN mediante una jurisprudencia establece que los elementos jurídicos esenciales de las contribuciones son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa,⁵³ pero por ser de importancia para el derecho fiscal también se analizarán elementos como la época de pago, hecho imponible, hecho generador y las obligaciones fiscales.

Una vez visto el concepto y la clasificación legal de las contribuciones, es conveniente precisar cómo se pasa de la doctrina y la teoría a la realidad, determinando los elementos jurídicos que legalmente establecen una relación entre los contribuyentes y el Estado en su carácter de autoridad fiscal.⁵⁴

1.7.1. Sujeto

Este elemento esencial de la contribución se va a dividir en sujeto activo y sujeto pasivo:

El sujeto activo viene regulado en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM, en la manera en que los mexicanos tenemos como obligación de contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan.

Narciso Sánchez define al sujeto activo de la siguiente manera:

“Es el acreedor del impuesto, se trata de la entidad pública que tiene la obligación y la facultad de exigir el pago de esa contribución, en México existen tres esferas de mando, que son: la Federación, las entidades federativas y los municipios, sus gobiernos respectivos ejercen el poder soberano del Estado como nación, y por ello les compete establecer, determinar, exigir o cobrar el monto del tributo, y por esa razón asumen el papel de sujeto activo o acreedores de la obligación contributiva”.⁵⁵

⁵³CFR. Jurisprudencia; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XVI, Diciembre de 2002; Pág. 238.

⁵⁴CFR. Ortega Carreón, Carlos Alberto. Derecho fiscal. Editorial Porrúa. México 2009. Pág. 61.

⁵⁵ Sánchez Gómez, Narciso. Op. Cit. Pág. 281.

“El sujeto activo ejerce potestad tributaria del Estado, al establecer las contribuciones enfocadas a sufragar las necesidades sociales mediante la expedición de normas jurídicas generales, obligatorias e impersonales; debe interpretar dichas normas en la esfera de sus atribuciones legales; comprobar si se han acatado o no tales disposiciones; practicando diversas tareas de fiscalización, determinar y exigir la obligación fiscal, mediante el ejercicio del procedimiento administrativo de ejecución; imponer sanciones por infracciones a los preceptos jurídicos tributarios; administrar los ingresos que obtenga por vías de Derecho Público y privado; así como otorgar exenciones y subsidios en los casos que procedan. Todo está comprendido como un aspecto total del ejercicio de la actividad financiera del Estado”.⁵⁶

En esencia, el sujeto activo se va a traducir en la Federación, las entidades federativas y los municipios, ya que son estos los establecen las contribuciones y tienen la facultad de exigir el pago de las mismas, las cuales están destinadas a sufragar las necesidades de la población y es por ello que el sujeto activo es el acreedor del impuesto.

El sujeto pasivo se encuentra regulado en el CFF en su artículo 1º primer párrafo de la siguiente manera:

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

Ahora bien siguiendo al autor antes citado, el sujeto pasivo lo define de la siguiente manera:

⁵⁶ *Ibidem*. Págs. 417 y 418.

“Es toda persona física o moral mexicana o extranjera, que conforme a la legislación fiscal respectiva debe aportar una parte de su riqueza para cubrir el gasto público, lo cual se corrobora cuando se han realizado los presupuestos de hecho previstos por la ley impositiva, o sea, que se conoce como “hecho generador del tributo”, es así como surge la obligación fiscal y la relación jurídica entre el acreedor y el deudor de esa obligación, y ello se confirma al interpretar lo expresado en el artículo primero del Código Fiscal de la Federación.”⁵⁷

Contrario a lo anterior, el sujeto pasivo es aquél que tendrá la obligación de aportar una parte de su riqueza para cubrir con las necesidades de la sociedad, siempre y cuando actualice el hecho generador del tributo.

Además del sujeto activo y pasivo antes mencionados, el mismo Narciso Sánchez nos menciona al sujeto tercero auxiliar, el cual se va a componer tanto de personas físicas y morales que asumen la responsabilidad solidaria con el sujeto pasivo ya sea voluntariamente o por mandato legal para colaborar con Hacienda Pública para determinar, retener y enterar el importe de una contribución.⁵⁸

Es decir, el sujeto tercero auxiliar es aquel, como su nombre lo dice, que auxilia al sujeto activo al cobro de las contribuciones.

En esencia tanto el sujeto activo, pasivo y el tercero auxiliar, son el elemento más importante de las contribuciones, ya que son los sujetos que generan las contribuciones, las cobran o auxilian al cobro de las mismas, es decir, si no existieran estos sujetos no existirían las contribuciones como tal. Además hay que aclarar que un elemento importante para que exista un vínculo entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, es la relación jurídica tributaria, la cual surge cuando se realizan los presupuestos de hecho previstos por las leyes fiscales.

1.7.2. Objeto

⁵⁷ *Ibidem*. Págs. 282.

⁵⁸ CRF. *Ibidem*. Pág.430.

Según Rigoberto Reyes el objeto “es el acto o actividad que al realizarse da origen a la obligación tributaria”.⁵⁹

En mi opinión, el objeto de la contribución son todos aquellos rubros sobre la cual se va a gravar un impuesto.

1.7.3. Base gravable

Citando a la Doctora Sonia Venegas Álvarez, nos dice que “la base gravable, también denominada base imponible, es la magnitud que se utiliza en cada impuesto para medir la capacidad económica del sujeto. Construye un elemento determinante del importe de la obligación, su delimitación, y el procedimiento para fijarla debe estar en una ley previamente establecida”.⁶⁰

Por lo tanto, la base gravable es la cantidad sobre la cual se va a calcular un impuesto, la cual debe de estar establecida en una ley y se va a determinar por la tasa o tarifa y cuota.

1.7.4. Tasa o tarifa, cuota

Siguiendo a lo dicho por la Doctora Sonia Venegas “la tasa o tarifa, es el elemento de la contribución, establecido en la ley, que aplicado sobre la base gravable o liquidable, permite determinar el importe de la obligación tributaria principal”.⁶¹

Según Narciso Sánchez, la tarifa “son las listas de unidades correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de

⁵⁹ Reyes Altamirano, Rigoberto. Op. Cit. Pág. 111.

⁶⁰ Venegas Álvarez, Sonia. Derecho fiscal. Editorial Oxford. Primera edición. México 2011. Pág. 120.

⁶¹ *Ibíd.* Pág. 122.

objetos que pertenecen a la misma categoría de actos, bienes o servicios gravados”.⁶²

El mismo Narciso Sánchez nos dice que la cuota “es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento”.⁶³

La tasa, tarifa y cuota son elementos que le van a indicar al contribuyente cuanto es lo que debe de pagar al fisco, las cuales son una lista de unidades en las que dependiendo de donde se coloque el contribuyente es lo que tendrá que pagar. Dichos elementos deben de estar establecidos en una ley, además de que estos van a determinar la base gravable de las contribuciones.

1.7.5. Época de pago.

La época de pago se encuentra establecida en el párrafo cuarto del artículo sexto del CFF de la siguiente manera:

Artículo 6o.-...

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

Para Raúl Rodríguez Lobato, “la época de pago de la obligación fiscal es el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto, el pago debe de hacerse dentro del plazo señalado en el momento que para ese efecto señala la ley”.⁶⁴

Es importante señalar que este elemento de las contribuciones tiene relación con el principio teórico de comodidad de Adam Smith, el cual consiste

⁶² Sánchez, Gómez, Narciso. Op. Cit. Pág. 285.

⁶³ Ibídem. Pág. 283.

⁶⁴ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. Pág. 125.

en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma que más convenga al contribuyente al realizar su pago.

1.7.6. Hecho imponible.

Para Juan Manuel Ortega Maldonado, “el hecho imponible del impuesto es el conjunto de elementos objetivos del presupuesto, o el acto o el hecho que como supuestos expresamente la ley fiscal establece como generadores del crédito fiscal”.⁶⁵

Raúl Rodríguez Lobato citando a Sainz de Bujanda, menciona que el hecho imponible “es el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse la obligación tributaria, o bien, el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”.⁶⁶

Como es de notarse, el hecho imponible se traduce en los supuestos que van a estar establecidos en las leyes fiscales que van a generar un crédito fiscal, es decir, una cantidad determinada de dinero con lo cual el contribuyente sabrá cuál será la cantidad que deberá de pagar al Estado.

1.7.7. Hecho generador.

La Doctora Sonia Venegas Álvarez, hace un análisis del hecho generador diciendo que “el hecho generador de la obligación tributaria principal

⁶⁵ Ortega Maldonado, Juan Manuel. Op. Cit. Pág. 61

⁶⁶ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. Pág. 115.

es la situación definida en la ley como necesaria y suficiente para que se tenga por nacida la obligación de pago”.⁶⁷

El hecho imponible y el hecho generador tienen una relación muy estrecha, ya que en el primer elemento se establecen las situaciones objetivas que van a generar un crédito fiscal y el segundo elemento son las situaciones que se tienen que dar para que se origine la obligación fiscal, además de que tiene los elementos necesarios para que la obligación tributaria quede configurada. Si faltara alguno de estos dos elementos no se originaría la obligación tributaria.

1.7.8. Obligaciones fiscales.

Las obligaciones fiscales son tema de estudio del siguiente punto, además de que ya se hizo mención al respecto en el punto 1.4.5., donde se habló del principio de obligatoriedad. Sólo por mencionar algunas de las obligaciones fiscales que están a cargo de los contribuyentes se encuentran las siguientes:

- Pagar los créditos fiscales.
- Darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes. (RFC)⁶⁸
- Presentar sus declaraciones.
- Expedir comprobantes fiscales.
- Llevar la contabilidad.

1.8.OBLIGACIONES FISCALES

Antes de entrar al análisis de la obligación fiscal, primero es pertinente definir qué es la obligación.

⁶⁷Venegas Álvarez, Sonia. Op. Cit. Pág. 116.

⁶⁸Es la cadena de caracteres que, de tratarse de una persona física, se compone de 4 letras, 6 dígitos numéricos y 3 dígitos alfanuméricos, que el contribuyente obtiene en el momento de realizar su inscripción ante la Secretaría de Hacienda. Si el contribuyente es persona moral, la cadena se compone de 3 letras, 6 dígitos numéricos y 3 dígitos alfanuméricos.

Según las Institutas de Justiniano obligación la define de la siguiente manera:

“Obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuiussolvendae rei secundum nostrae civitatis iura”

“La obligación es un vínculo de derecho, por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad.”

Según el diccionario jurídico define a la obligación como “el vínculo de derecho, en cuya virtud hemos de dar, hacer o dejar de hacer alguna cosa.”⁶⁹

Manuel Borja Soriano nos dice que “la obligación es la relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta para con otra, llamada acreedor, a una prestación o a una abstención de carácter patrimonial que el acreedor pueda exigir al deudor.”⁷⁰

Una vez definida lo que es la obligación, podemos dar un concepto de lo que es obligación pero vista desde el punto de vista de la materia fiscal. Javier Alejandro Sánchez Vega la define como “la relación jurídica entre dos sujetos, el primero de ellos llamado “contribuyente” o “sujeto pasivo”, debe cumplir con la disposición constitucional de contribuir con los gastos públicos y las disposiciones contenidas en las leyes fiscales que le sean aplicables, a favor o a disposición del sujeto activo que es el Fisco.”⁷¹

Rigoberto Reyes Altamirano opina que las características de la obligación tributaria son las siguientes:

- Ex lege: Significa que la obligación proviene de una norma legal, de tal manera que no puede haber obligación de pagar impuestos pactada en contratos o documentos.

⁶⁹ Orizaba Monroy, Salvador. *Diccionario Jurídico. El ABC del Derecho*. Editorial SISTA. México 2008. Pág. 203.

⁷⁰ Borja Soriano, Manuel. *Teoría general de las obligaciones*. Editorial Porrúa. Decima segunda edición. México 1991. Pág. 71.

⁷¹ Sánchez Vega, Javier Alejandro. *La obligación civil y fiscal*. Editorial SISTA. México 2005. Pág. 26

- De carácter público. Se traducen en que la obligación tributaria incide en el ámbito del derecho público, ya que el acreedor de la misma va a ser el Estado, quien exigirá su cumplimiento en virtud de su potestad soberana y actuando como sujeto de derecho público.
- De dar. Significa que sólo existe una obligación tributaria, que es la de pagar contribuciones, se dará una prestación para cubrirla.⁷²

Su fundamento legal se encuentra en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, la cual nos dice que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes. Lo anterior se trata de la obligación de contribuir de los mexicanos por medio de una aportación de carácter público, en el momento en el que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas por alguna ley fiscal.

Como podemos notar, los sujetos que intervienen en la obligación vista desde el Derecho Fiscal, cambian de denominación en relación a la obligación civil, cambiando de acreedor a sujeto activo o Fisco y de deudor a sujeto pasivo o contribuyente, teniendo como principales características el que la obligación fiscal siempre debe de estar establecida en una ley, el sujeto activo siempre será el Estado y el ser una única obligación que es la de pagar contribuciones destinadas al gasto público.

Ahora bien, ya teniendo el concepto de obligación fiscal, sus características y su fundamento legal, procederemos a analizar el nacimiento de la obligación tributaria y su determinación.

1.8.1.Nacimiento de la obligación fiscal.

El párrafo primero del artículo 6º del CFF establece el momento en que nace la obligación tributaria, para lo cual citaré el artículo en comento:

⁷²CFR. Reyes Altamirano, Rigoberto. Op. Cit. Pág. 120

Artículo 6o.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Sergio Francisco de la Garza nos dice que el nacimiento de la obligación tributaria es “el momento exacto en que se considera completado, perfeccionado o consumado el hecho generador del tributo. Por consecuencia el momento exacto en que, por haberse consumado el hecho generador en todos sus aspectos, se produce el nacimiento de la obligación tributaria”.⁷³

Carlos Alberto Ortega Carreón, hace un análisis del nacimiento de la obligación tributaria, dándonos a su vez los conceptos de hecho imponible y hecho generador de la siguiente manera:

“El hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia en nacimiento de la obligación fiscal, y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real y que actualiza esa hipótesis normativa; por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista por la ley”.⁷⁴

Como es de notarse, una vez que se actualiza la hipótesis normativa establecida en las leyes fiscales, será el momento en el que nace o se genera la obligación fiscal. Los elementos importantes del nacimiento de la misma, son el hecho imponible y el hecho generador, conceptos que nos da el autor antes citado.

1.8.2. Determinación de las obligaciones fiscales formales y materiales.

El fundamento legal de la determinación se encuentra en el tercer párrafo del CFF que dice:

⁷³ De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. Pág. 546.

⁷⁴ Ortega Carreón, Carlos Alberto. Op. Cit. Pág. 75.

Artículo 6o.-...

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Antes de entrar al análisis de la determinación de las obligaciones fiscales formales o materiales, debemos dar el concepto de determinación de la obligación fiscal.

Para Rigoberto Reyes Altamirano “la determinación de la obligación la podemos entender como la actividad de la administración tributaria tendiente a constatar la verificación y el momento de nacimiento de la obligación tributaria, y precisar el sujeto obligado.”⁷⁵

Las obligaciones fiscales formales de las contribuciones son las formas en las que se deben realizar los pagos de la cantidad líquida que haya resultado de la determinación hecha por el contribuyente, es decir, el monto exacto, en dinero o en especie que haya resultado por concepto del nacimiento de la obligación tributaria.

El artículo 20, párrafo primero del CFF, el pago de las contribuciones y accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional.

Respecto del lugar del pago Sonia Venegas Álvarez nos dice que, “se han establecido como reglas tanto de las transferencias electrónicas, como el pago directo en instituciones financieras autorizadas, preferentemente, los bancos. De manera excepcional, en algunos casos se pueden pagar en las oficinas recaudadoras de la propia autoridad fiscal u organismo fiscal autónomo.”⁷⁶

⁷⁵ Reyes Altamirano, Rigoberto. Op. Cit. Pág. 122.

⁷⁶ Venegas Álvarez, Sonia. Op. Cit. Pág. 126

De la época de pago ya se había hablado en el punto 1.7 de este trabajo, la cual consiste a grandes rasgos en precisar con exactitud, el momento exacto en el que habrán de pagarse las contribuciones.

Podemos concluir de lo anterior que las obligaciones fiscales formales son las formas en las que se deben de hacer los pagos ante la autoridad fiscal, cantidad que deberá ser resultado del nacimiento de la obligación fiscal, la cual conforme el artículo 20 del CFF se deberá realizar en moneda nacional. Para ello se deben de establecer un lugar y una época de pago, figuras jurídicas que tienen relación con el principio de comodidad de Adam Smith, el cual a grandes rasgos nos dice que todo impuesto debe de cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente; es por ello que se reitera la importancia de estudiar estos principios, los cuales como se acaba de ver, siguen vigentes hasta nuestros días.

Por otro lado el aspecto material de la determinación, es el pago de cantidad líquida resultante de la misma. Para Sergio Francisco de la Garza, “el pago es el modo de extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo”.⁷⁷

Carlos Alberto Ortega Carreón, opina que los principios a que queda sujeto el pago que se realice, son los siguientes:

- Principio de identidad: Significa que la prestación que es objeto del crédito fiscal, es la que ha de cumplirse y no otra.
- Principio de integridad: Consiste en considerar pagado el crédito fiscal hasta que sea cubierto en su totalidad.
- Principio de indivisibilidad: Consiste en que el pago del crédito fiscal no deberá hacerse en parcialidades, salvo autorización expresa de la autoridad fiscal.⁷⁸

⁷⁷ De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. Pág. 595.

⁷⁸ CFR. Ortega Carreón, Carlos Alberto. Op. Cit. Pág. 357.

Ahora bien, la obligación fiscal material se traduce en el pago de la cantidad que resulte de la realización de la hipótesis normativa, obligación que debe seguir los principios que nos menciona Alberto Ortega Carreón.

De manera general, las obligaciones se traducen en que toda contribución debe de estar establecida en una ley, la cual va a tener trascendencia en el mundo fáctico una vez que el contribuyente actualice el supuesto jurídico en donde se establezcan dichas contribuciones, lo cual va a tener como consecuencia una cantidad líquida de dinero que el contribuyente tendrá la obligación de pagar.

CAPÍTULO II.COMPROBANTES FISCALES

2.1. COMPROBANTES FISCALES.

Un comprobante fiscal es un documento que se recibe al momento de adquirir un bien, un servicio o por el uso temporal de bienes inmuebles y que se deberá expedir al realizar una de las operaciones anteriores con la finalidad de

comprobar que el contribuyente, sus clientes o proveedores realizaron dicha operación.

Por otro lado la SCJN ha dado un concepto de lo que son los comprobantes fiscales a través de una Tesis Aislada de la siguiente manera:

COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES.

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

Tesis Aislada; 10a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 1; Pág. 524.

Esta Tesis Aislada nos da una serie de elementos los cuales serán analizados más adelante en los puntos respectivos, pero es pertinente analizarlos desde este momento para poder tener un panorama general de lo que son los comprobantes fiscales.

En primer término se establece que son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o actividades que realizan para efectos fiscales, esto es, que si un contribuyente actualiza el hecho imponible por el que se debe pagar una contribución, entonces deberá emitir un comprobante fiscal, es decir, cuando nace la obligación fiscal por el cual deba de pagar una contribución, se debe emitir un comprobante fiscal. Asimismo, el contribuyente que solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar que se expida a su favor comprobante respectivo.

La obligación de expedir y solicitar comprobantes fiscales, sirve para cumplir con lo establecido en el artículo 29 del CFF, con lo cual se establece una constancia verificable de que existió un hecho o un acto gravado por una contribución.

Otro punto a señalar sobre la tesis anteriormente citada, es que los comprobantes fiscales permiten la disminución de un gasto sobre los ingresos, lo que se conoce como deducción, así como la disminución de impuestos contra los que se tiene a cargo, lo que se conoce como acreditamiento. Sin embargo, sólo se podrán acreditar o deducir aquellos comprobantes que cumplan principalmente con los requisitos del artículo 29-A del CFF, y en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales.

Por último, se puede notar que los comprobantes fiscales se basan en los artículos 29 y 29-A del CFF, los cuales establecen las obligaciones fiscales y los requisitos que deben cumplir, respectivamente. Sin embargo, aquí no se establecen todos los requisitos y obligaciones, sino que también los podemos encontrar dispersas en leyes tributarias especiales, las cuales se analizarán a lo largo del presente trabajo.

La ley no establece el momento para expedir un comprobante fiscal, por lo cual tomaremos el criterio emitido por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, el cual dice al respecto lo siguiente:

COMPROBANTES FISCALES. DEBEN EXPEDIRSE AL MOMENTO MISMO DE OBTENER UN INGRESO DERIVADO DEL PAGO POR ADQUISICIÓN DE BIENES O USO DE SERVICIOS.

En el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, así como en el diverso 58, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece la obligación a cargo de los contribuyentes de expedir comprobantes fiscales por las actividades que realizan, y aun cuando dichos numerales no precisan literalmente que la expedición se haga al momento mismo de realizar una operación, ello se desprende de una recta interpretación de las citadas normas legales, toda vez que la obligación del contribuyente de expedir comprobantes fiscales nace jurídicamente al momento en que obtiene un ingreso derivado del pago que por adquisición de bienes o uso de servicios realiza un cliente, obligación que también es exigible desde ese momento, pues así lo precisa el primero de los preceptos legales citados, al establecer en su primer párrafo que: "... Las personas que adquieran bienes o usen servicios deberán solicitar el comprobante respectivo.", sin que la ley conceda al contribuyente algún término perentorio para cumplir con esta obligación, lo que permite concluir que los comprobantes fiscales no pueden expedirse con posterioridad al momento en que se efectúan las operaciones respectivas.

Tesis Aislada; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XIV, Julio de 2001; Pág. 1110

Según el criterio anterior, la obligación por parte del contribuyente de expedir un comprobante fiscal es exigible al momento de recibir un pago por alguna de las actividades que realice y que éstas encuadren en lo establecido por el artículo 29 del CFF.

2.1.1. Comprobantes para efectos fiscales.

Cuando un comprobante permite la deducción de un gasto sobre los ingresos y/o el acreditamiento de un impuesto para el que se tiene a cargo y a la vez permite comprobar un ingreso, se dice que es un comprobante para efectos fiscales. Sin embargo, para que se le pueda denominar comprobante para efectos fiscales debe reunir una serie de requisitos y características que nos marca la legislación vigente.⁷⁹ Estos requisitos se encuentran en el artículo 29-A del CFF el cual se cita a continuación:

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

- I. Clave del RFC de quien los expida y régimen Fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR). Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento de deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan las Facturas Electrónicas.
- II. Contener el número de folio asignado por el SAT y el sello digital del SAT, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.
- III. Lugar y fecha de expedición.
- IV. Clave del RFC de la Persona a favor de quien se expida.
- V. Cantidad, unidad de medida y clase de los bienes, mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.
- VI. Valor unitario consignado en número.
- VII. Importe total señalado en número o en letra; señalamiento expreso cuando la prestación se pague en una sola exhibición o en parcialidades; cuando proceda, se indicará el monto de los impuestos trasladados, desglosados por tasa de impuesto y, en su caso, el monto de los impuestos retenido y forma en que se realizó el pago (efectivo, transferencia electrónica, cheque nominativo o tarjeta de débito, de crédito, de servicio o la denominada monedero electrónico, indicando al menos los últimos

⁷⁹Solís García, José Julio. Op. Cit. Pág. 21.

cuatro dígitos del número de cuenta o de la tarjeta correspondiente).

- VIII. Número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

En relación a la fracción I, del artículo 29-A del CFF, la Segunda Sala de la SCJN, ha establecido el siguiente criterio:

COMPROBANTES FISCALES. REQUISITOS QUE DEBEN SATISFACER, TRATÁNDOSE DE CONTRIBUYENTES QUE TENGAN MÁS DE UN LOCAL O ESTABLECIMIENTO (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN I DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).

El artículo 29-A, fracción I, del Código Fiscal de la Federación establece que entre los requisitos que deben reunir los comprobantes fiscales a que se refiere el artículo 29 del mismo ordenamiento legal, se encuentra el de precisar el domicilio fiscal. Ahora bien, tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, los comprobantes deben contener impreso no sólo el domicilio fiscal, sino también el domicilio de la sucursal de donde se expidan los comprobantes, lo cual permite a la autoridad fiscal un control de los ingresos en forma diferenciada por local o establecimiento. Además, lo anterior es acorde con el hecho de que para la práctica de diligencias de la autoridad hacendaria, el legislador la facultó para realizarlas en el domicilio fiscal en que se encuentre real y materialmente la administración principal y no en cualquier domicilio convencional, lo que implica que el lugar que debe considerarse como domicilio fiscal no quede sujeto a la voluntad de la autoridad hacendaria ni a lo que señale el particular. El resto de los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales, además del domicilio fiscal y el de la sucursal de donde se expiden, son: el nombre, denominación o razón social, la clave del registro federal del contribuyente de quien lo expida, contener impreso el número de folio, el lugar y fecha de expedición, la clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida, la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que

amparen, el 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, el 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, la fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado y, tratándose de comprobantes que amparen la enajenación de ganado, la reproducción del hierro de marcar de dicho ganado, siempre que se trate de aquel que deba ser marcado.

Jurisprudencia; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXIX, Marzo de 2009; Pág. 413.

Del anterior criterio podemos resaltar que cuando el contribuyente tenga más de un establecimiento se debe de contener impreso el domicilio fiscal, así como el domicilio de la sucursal donde se expiden los comprobantes fiscales, esto con el fin de que la autoridad fiscal tenga un control de todos y cada uno de los ingresos de los locales que tenga el contribuyente y que la práctica de las diligencias por parte de la autoridad fiscal no se haga en cualquier domicilio, sino que se haga donde se encuentre la administración principal, y este domicilio no se establezca a voluntad de la autoridad, ni donde el contribuyente lo señale.

Por otro lado, el artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación(RCFF), dice que los contribuyentes que cuenten únicamente con un local o establecimiento y que en sus comprobantes conste impreso su domicilio fiscal, no estarán obligados a señalar el lugar de su expedición. En este supuesto se entenderá que el comprobante se expidió en el domicilio fiscal del contribuyente. Para este caso, la Segunda Sala de la SCJN ha emitido el siguiente criterio:

COMPROBANTES FISCALES. REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER CUANDO SON EXPEDIDOS POR CONTRIBUYENTES

QUE NO CUENTAN CON SUCURSALES.

De lo dispuesto en los artículos 29 y 29-A, fracciones I y III, del Código Fiscal de la Federación y 37, fracción I, de su Reglamento, se advierte que los comprobantes fiscales deben contener, entre otros datos, el domicilio fiscal del contribuyente (de manera impresa) y el lugar de su expedición. Ahora bien, aun cuando es obligación legal consignar ambos datos en el comprobante fiscal respectivo, el referido artículo 29-A, en su fracción I, señala que cuando se trate de contribuyentes que tengan más de un local, deberá precisarse el domicilio del establecimiento en que se expida el comprobante, disposición que interpretada a contrario sensu, permite colegir que tratándose de contribuyentes con un solo local, es decir, sin sucursales, se entenderá que el domicilio fiscal contenido en el comprobante corresponde también al del lugar de expedición, por lo que en ese supuesto los requisitos relativos al señalamiento del domicilio fiscal y al lugar de expedición previstos en las fracciones I y III del citado artículo 29-A estarán satisfechos cuando en los comprobantes se exprese el referido domicilio fiscal, sin que sea necesario señalar el de expedición a través del formulismo "lugar de expedición", ya que esa exigencia implicaría revestir al documento privado de características de un acto formal, que la ley no le otorga.

Jurisprudencia; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XIX, Marzo de 2004; Pág.

Contrario al primer criterio señalado, cuando el contribuyente sólo tenga un local o establecimiento, se tendrá implícito que el domicilio fiscal que se plasme en el comprobante es también donde se expiden los mismos y no será necesario agregar más requisitos al comprobante, criterio con el que coincido, ya que es un requisito menos a establecer en el comprobante respectivo, lo que se traduce en un beneficio para el contribuyente.

La fracción V del artículo 29-A del CFF, señala como requisito, entre otras cosas, establecer la clase de mercancía que ampare el comprobante fiscal, y el artículo 50 del RCFF, hace mención de que ésta mercancía deberá

describirse detalladamente considerando sus características esenciales como marca, modelo, número de serie, especificaciones técnicas o comerciales, a fin de distinguirlas de otras similares. Además se considerará que se cumple con el requisito de anotar en los comprobantes los datos referentes a la cantidad y clase de mercancía que amparen, así como el valor unitario, cuando se anexe al comprobante la tira de auditoría de las máquinas, equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal que se utilice para el registro de las ventas, en las que se distingan las mercancías en diferentes clases y en el comprobante fiscal que al efecto se expida, se anote el número de operación y la fecha de la misma que aparezcan en la tira.

Como ya se mencionó, el artículo 29-A del CFF contiene la base de los requisitos de los comprobantes fiscales y el artículo 39 del RCFF establece otra serie de requisitos complementarios que deben de cumplir los comprobantes para efectos fiscales, los cuales se mencionan a continuación:

Artículo 39.- Para los efectos del artículo 29, segundo párrafo del Código, las facturas, las notas de crédito y de cargo, los recibos de honorarios, de arrendamiento, de donativos deducibles para los efectos del impuesto sobre la renta y en general cualquier comprobante que se expida por las actividades realizadas, deberán ser impresos por personas autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria.

Además de los datos señalados en el artículo 29-A del Código, los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior deberán contener impreso lo siguiente:

- I. La cédula de identificación fiscal. Sobre la impresión de la cédula no podrá efectuarse anotación alguna que impida su lectura;
- II. La leyenda: “La reproducción no autorizada de este comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales”;
- III. La clave del Registro Federal de Contribuyentes y el nombre del impresor, así como la fecha de la autorización correspondiente, y

IV. El número de aprobación asignado por el sistema informático autorizado por el Servicio de Administración Tributaria.

El requisito a que se refiere el artículo 29-A, fracción VII del Código, sólo será aplicable a los contribuyentes que hayan efectuado la importación de mercancías respecto de las que realicen ventas de primera mano.

Es importante la transcripción de los artículos 29-A del CFF y el 39 del RCFF, ya que como se mencionó con anterioridad, establecen la base de los requisitos de los comprobantes fiscales, donde cada comprobante vigente para el año 2013, ya sea un comprobante impreso o de manera digital, tienen en su mayoría, los requisitos establecidos en estos dos artículos.

Podemos concluir que los **comprobantes para efectos fiscales** deben reunir los requisitos y características que establece la legislación fiscal, sobre todo los establecidos en los artículos 29-A del CFF y 39 del RCFF, a diferencia de los comprobantes simplificados, estos comprobantes permiten la disminución de un gasto sobre los ingresos, lo que se conoce como **deducción** y la disminución de impuestos contra lo que se tiene a cargo, lo que se conoce como acreditamiento, y a la vez comprobar el ingreso percibido por esa operación, como principales características de este comprobante.

2.1.2. Comprobantes fiscales vigentes para el año 2013.

Con el transcurso de los años las necesidades de los contribuyentes han cambiado, por lo cual, para que la generación, expedición y almacenamiento de los comprobantes fiscales fuera más fácil se empezaron a introducir en nuestro país en el año 2005 los Comprobantes Fiscales Digitales (CFD), mismos que a partir de enero de 2011 son obligatorios expedir por los contribuyentes. Como tal, el comprobante electrónico tiene como características el ser un documento digital que integra los datos de un comprobante fiscal con elementos de seguridad, basados en estándares mundialmente reconocidos; es decir, es una forma de comprobar ingresos, egresos y propiedad de mercancías en traslado,

en tanto que el comprobante impreso ahora incluye un dispositivo de seguridad denominado Código de Barras Bidimensional (CBB) proporcionado por el SAT, el cual incorpora los datos de la persona que emite la factura y el número de aprobación del SAT.⁸⁰

A partir del 1 de enero de 2013 el SAT, a través de su página de internet estableció que los comprobantes se utilizarán para el año 2013, señalando a su vez las características que los distinguen; de manera general se enuncian a continuación:

Comprobante Fiscal Digital (CFD):

- Factura electrónica para contribuyentes que hayan optado por operar por el esquema por medios propios a más tardar el 31 de diciembre de 2010, es decir, que antes del año 2011, ya estuvieran emitiendo facturas electrónicas por medios propios.
- Factura electrónica expedida por organizaciones y asociaciones que reúnan a productores y comercializadores agrícolas del Sistema Producto.⁸¹
- El Contribuyente está obligado a presentar un informe mensual al SAT por los folios y series utilizados en las Facturas Electrónicas emitidas. Este informe mensual de utilización de folios es un resumen del contenido, con el que se reportarán las Facturas Electrónicas cancelados.

Comprobante Fiscal Digital a través de Internet (CFDI):

- Factura electrónica a través de un proveedor Autorizado de Certificación (PAC) de comprobantes digitales.

⁸⁰CFR. IMCP invita a verificar comprobantes fiscales digitales. (11 de enero de 2013), *El Financiero*. <http://elfinanciero.com.mx/component/content/article/53-nuestras-historias/1025-el-imcp-comunica-verificacion-de-los-comprobantes-fiscales-digitales.html>. Consultado el día 16 de enero de 2013

⁸¹Son los productores de los sectores agrícolas, pecuarios, acuícolas o pesqueros que cuentan con la facilidad de generar y expedir facturas electrónicas (CFD).

- Factura electrónica a través de adquirentes de bienes de los sectores primario o minero, o de los servicios de arrendamiento de espacios para la colocación de publicidad o antenas de telefonía.

Facturación en papel con Código de Barras Bidimensional (CBB):

- Factura impresa con CBB (para contribuyentes cuyos ingresos acumulables no rebasen los 4 millones de pesos anuales).⁸²

Los comprobantes fiscales vigentes para el 2013, son los CFD, Comprobantes Fiscales Digitales a través de Internet (CFDI) y comprobantes con CBB para los cuales se mostrarán de manera más específica los requisitos que deben de reunir los comprobantes fiscales digitales, ya sean por medios electrónicos o de manera impresa así como las características que deberá cubrir el contribuyente al momento de expedir una factura electrónica, donde se podrá ver lo complicado que resulta para el contribuyente el poder generar las mismas, ya que los requisitos contienen un lenguaje muy técnico el cual sólo podría entender una persona que sea experto en la materia, además de que estos requisitos no están reunidos en una sola ley, sino que están dispersos en leyes, reglamentos, miscelánea fiscal etc. Cabe señalar que en ninguna ley se establecen cuántos requisitos existen actualmente en la legislación fiscal, ni qué requisitos debe de contener cada tipo de comprobante, que como se verá más adelante, no son la única forma de comprobación fiscal.

2.1.2.1. Facturas electrónicas CFD

⁸²CFR. Portal del SAT.
ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_ftp/publicaciones/.../cfd/PyRFactElect.pdf. Consultado el día 3 de febrero de 2013.

Los requisitos que deben reunir las facturas electrónicas CFD son los establecidos en el artículo 29-A del CFF, así como los datos establecidos en el anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF):

- Versión del esquema de la Factura Electrónica.
- Número de serie del certificado digital con el que se generó el sello de la Factura Electrónica, expresado a 20 posiciones.
- Opcionalmente, expresar el certificado de sello digital que ampara a la factura electrónica como texto, en formato base 64.
- Número y año de aprobación de los folios.
- Hora de expedición.
- En su caso, número de cuenta predial.

Es importante señalar que existe un elemento llamado “Addenda”, que permitirá al emisor integrar información de tipo no fiscal o mercantil a la factura electrónica en caso de requerirse, como puede ser el caso de comunicarle cualquier dato que le sea de utilidad para el cliente o proveedor.

Esta información adicional no forma parte de la cadena original del comprobante fiscal y por lo tanto no va incluida dentro de los requisitos. Esta Addenda constituye información relevante, la cual tiene el fin integrar en un solo documento todo lo necesario para la factura electrónica incluyendo aspectos no fiscales.

Asimismo, se deben de cumplir las especificaciones técnicas establecidas en la RMF y su anexo 20 a saber:

- Utilizar el estándar de la Factura Electrónica extensible [XML] (esquema-comprobante.xsd)
- Contemplar las reglas para la generación del sello digital de las Facturas Electrónicas.⁸³

Las representaciones impresas de las Facturas Electrónicas CFD deben de cumplir de igual manera con los requisitos del artículo 29-A del CFF, así

⁸³CFR. Portal del SAT.
http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/e_sat/comprobantes_fiscales/15_15797.html. Consultado el día 25 de enero de 2013.

como otros requisitos contenidos en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013, específicamente en la Regla II.2.6.2.4:

- La cadena original con la que se generó el sello digital. Tratándose de contribuyentes que adicional a la impresión de la Factura Electrónica, pongan a disposición de sus clientes el comprobante de su formato electrónico, podrán no incluir dicha cadena original.
- Número de serie del certificado de sello digital.
- Cualquiera de las siguientes leyendas: “Este documento es una representación impresa de un Comprobante Fiscal Digital” o “Este documento es una impresión de un Comprobante Fiscal Digital”.
- Hora, minuto y segundo de expedición, en adición a lo señalado en el Artículo 29-A, fracción III del Código Fiscal.
- El número y año de aprobación de los folios.

En caso de que el contribuyente quiera emitir Comprobantes Fiscales Digitales por medios propios, deberá de cubrir los siguientes requisitos:

- Llevar la contabilidad en un sistema electrónico.
- Contar con Firma Electrónica Avanzada (Fiel).
- Haber tramitado al menos un Certificado de Sello Digital (CSD).
- Solicitar por lo menos una serie de folios al SAT
- Cumplir con el estándar tecnológico reconocido por el SAT.
- Utilizar el XSD para la generación de Facturas Electrónicas según lo publicado en el inciso B del apartado I del Anexo 20 de la RMF para 2012.
- Generación y envío del informe mensual.

De los requisitos anteriores, podemos obtener dos elementos importantes que son necesarios explicar para un mayor entendimiento de los comprobantes fiscales, siendo estos la Fiel y el CSD; la Fiel es un conjunto de datos que se adjuntan a un mensaje electrónico, cuyo propósito es identificar al emisor del mensaje como autor legítimo de este, tal y como si se tratara de una firma autógrafa. Por su seguridad, la Fiel brinda seguridad a las transacciones

electrónicas de los contribuyentes, con su uso se puede identificar al autor del mensaje y verificar no haya sido modificado.

Su diseño se basa en estándares internacionales de infraestructura de claves públicas (o PKI por sus siglas en inglés: Public Key Infrastructure) en donde se utilizan dos claves o llaves para el envío de mensajes:

- ❖ La llave o clave privada que únicamente es conocida como el titular de la Fiel, que sirve para cifrar datos; y
- ❖ La llave o clave pública, disponible en internet para consulta de todos los usuarios de servicios electrónicos, con el que se descifran datos. En términos computacionales es imposible descifrar un mensaje utilizando una llave que no corresponda.⁸⁴

El CSD, es un documento electrónico mediante el cual una autoridad de certificación (SAT) garantiza la vinculación entre la identidad de un sujeto o identidad y su clave pública.

El SAT lo define como un documento electrónico, mensaje de datos u otros registros que asocia una clave pública con la identidad de su propietario, confirmando el vínculo entre éste y los datos de creación de una firma electrónica avanzada o de un sello digital.⁸⁵

El artículo 17-G del CFF establece que los CSD deberán de contener los siguientes datos:

- I. La mención de que se expiden como tales. Tratándose de certificados de sellos digitales, se deberán especificar las limitaciones que tengan para su uso.
- II. El código de identificación único del certificado.
- III. La mención de que fue emitido por el SAT y una dirección electrónica.

⁸⁴CFR. Portal del SAT. http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/e_sat/tu_firma/60_11498.html. Consultado el día 25 de enero de 2013.

⁸⁵ CFR. Portal del SAT. http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/e_sat/comprobantes_fiscales/15_15880.html. Consultado el día 25 de enero de 2013.

- IV. Nombre del titular del certificado y su clave del RFC.
- V. Periodo de vigencia del certificado, especificando el día de inicio de su vigencia y la fecha de su terminación.
- VI. La mención de la tecnología empleada en la creación de la firma electrónica avanzada contenida en el certificado.
- VII. La clave pública del titular del certificado.

Su propósito es firmar digitalmente las facturas electrónicas.

Estos certificados de sellos son expedidos por el SAT, a través de ellos, el contribuyente podrá sellar electrónicamente la cadena original de las facturas electrónicas que emita, así se garantiza el origen de la misma, la unidad y las demás características que se heredan de los certificados de firma electrónica avanzada.

El contribuyente podrá optar por utilizar un sello digital para toda su operación (matriz y sucursales) o tramitar uno para cada una de las sucursales, establecimientos o locales, donde emitan facturas electrónicas.⁸⁶

Los certificados de sello digital que el SAT ha emitido a partir del 1 de enero de 2012, tienen una vigencia de 4 años.⁸⁷

Por lo anterior, dos de los elementos más importantes para el funcionamiento de los comprobantes fiscales digitales es la Fiel, la cual garantiza la seguridad y confidencialidad de los contribuyentes al momento de usarla en todas las transacciones que ellos realicen y el CSD el cual vincula el contenido del comprobante fiscal con la identidad de quien lo expide y con esto se garantiza tanto su integridad como la autenticidad del mismo, además de que ya no se podrá modificar una vez que éste es expedido. Es por ello la importancia de estos elementos, los cuales vinieron a implementar, un sistema de "Facturación Electrónica", que ha venido a revolucionar el sistema fiscal en

⁸⁶ CFR. Portal del SAT.

http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/e_sat/comprobantes_fiscales/15_15884.html. Consultado el día 25 de enero de 2013.

⁸⁷ CFR. Portal del SAT.

ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_ftp/publicaciones/.../cfd/PyRFactElect.pdf. Consultado el 3 de febrero de 2013.

los países del mundo en materia de comprobantes fiscales, reduciendo en gran medida la expedición de comprobantes fiscales apócrifos.

La obligación de expedir comprobantes CFD estará a cargo de aquellos contribuyentes que antes del 2010 optaron por expedir facturas electrónicas conforme a lo establecido en el artículo 29 del CFF vigente hasta el 31 de diciembre de 2010. Estos contribuyentes podrán seguir emitiendo este tipo de comprobantes sin que haya la necesidad de pasar por un proveedor de certificación de comprobantes digitales para su validación.

Como ya se mencionó, estos comprobantes los deberá de emitir el contribuyente por medios propios, para lo cual deberá de tramitar su Fiel, sellos digitales y folios propios, así como un software que le permita expedir facturas electrónicas y cumpla con los requisitos antes mencionados.

Un aspecto importante a señalar de estos comprobantes, es que para el 2014 ya no se podrán utilizar aún y cuando se tengan folios aprobados para el mismo año, ya que conforme a la segunda resolución de modificaciones a la RMF del 31 de mayo de 2013, en su artículo décimo tercero transitorio, establece que la facilidad de expedir CFD's estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, por lo que aquellos contribuyentes que utilicen este tipo de comprobantes deberán de trasladarse a los CFDI, los cuales se describirán más a fondo a continuación.

Por último, considero que la desaparición de este tipo de comprobantes fue necesaria, ya que al ser el primer tipo de comprobantes que se introdujeron al país, se siguen expidiendo hasta nuestros días, con los mismos mecanismos, formas y lineamientos que se venían haciendo hace aproximadamente 8 años, por lo que la manera de expedir comprobantes fiscales se iba rezagando, mientras que los comprobantes CFDI, se van actualizando año con año, por lo que pienso que ésta es la razón por la que desaparecerán los comprobantes CFD y nos pondremos a la altura de países de primer mundo, facturando por medio de comprobantes CFDI.

2.1.2.2. Facturas electrónicas través de internet CFDI.

Los CFDI son medios de convicción a través de los cuales, el contribuyente representa el tipo de acto o actividades que realiza para efectos fiscales, la cual se expide a través de un PAC.

Un PAC, es una persona moral que cuenta con autorización del SAT para validar los CFDI generados por los contribuyentes, asignarles el folio e incorporarles el sello digital del SAT, asimismo, tienen como obligación enviar al SAT copias de los CFDI que validen de sus clientes.⁸⁸

Los requisitos que deben de reunir los CFDI en medios electrónicos, además de los establecidos en el artículo 29-A del CFF, son:

- Fecha y hora de certificación.
- Número de serie del certificado digital del SAT con el que se realizó el sellado.

Este tipo de comprobante fiscal al igual que la Factura Electrónica CFD cuenta con el elemento “Addenda”, esta debe incorporarse una vez que la factura haya sido validada por el SAT o el PAC y se le hubiera asignado el folio.

Asimismo, se deben de cumplir las especificaciones técnicas establecidas en la RMF y su Anexo 20, a saber:

- Utilizar el estándar del comprobante fiscal digital a través de Internet extensible [XML] (esquema-comprobante.xsd).
- Contemplar las reglas para la generación del sello digital de las Facturas Electrónicas CFDI.

Las impresiones de las Facturas Electrónicas CFDI deben de cumplir con los mismos requisitos del artículo 29-A del CFF así como los requisitos contenidos en la RMF Vigente:

- Código de Barras generado conforme al rubro II.E del anexo 20.
- Número de serie del CSD del emisor y del SAT.

⁸⁸CFR. Portal del SAT.

http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/asistencia_contribuyente/principiantes/comprobantes_fiscales/66_19513.html. Consultada el 25 de enero de 2013.

- Cualquiera de las siguientes leyendas “Este documento es una representación impresa de un CFDI”, “Este documento es una representación impresa de un Comprobante Fiscal Digital a través de Internet”.
- Fecha y hora de emisión y de certificación de la Factura Electrónica CFDI en adición a lo señalado en el artículo 29-A, fracción III del CFF.
- Cadena original de complemento de certificación digital del SAT.

Otros requisitos a considerar para poder emitir facturas electrónicas por Internet es que el contribuyente cumpla con:

- ❖ Contar con Fiel Vigente.
- ❖ Tramitar al menos un CSD.
- ❖ Contar con un sistema informático para la generación de las facturas electrónicas (CFDI).
- ❖ Enviar a validar las facturas electrónicas al proveedor autorizado de certificación.⁸⁹

Los complementos de los comprobantes CFDI son etiquetas definidas como <Complemento> y <ComplementoConcepto> las cuales permiten incluir información adicional de uso regulado por la autoridad para un sector o actividad específica, permitiendo que la información adicional sea protegida por el sello digital de la Factura Electrónica.

Dentro de las funcionalidades y características con las que cuenta el CDFI se encuentran las siguientes:

- ❖ Compatibilidad con diversas plataformas y navegadores
- ❖ Considera todo el ciclo de generación de una factura electrónica (captura, sellado y certificación digital).
- ❖ El proceso de certificación del SAT a la Factura Electrónica es en línea.

⁸⁹CFR. Portal del SAT.

http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/asistencia_contribuyente/principiantes/comprobantes_fiscales/66_19212.html. Consultado el día 25 de enero de 2013.

- ❖ Permite capturar los requisitos de las facturas electrónicas según lo establecido por las disposiciones fiscales, así como la integración de las leyendas fiscales y del Comprobante Electrónico de Pago, vinculado con el Sistema de Pago Electrónico Interbancario (SPEI).
- ❖ Genera el comprobante en su formato electrónico XML y la representación impresa.
- ❖ Permite consultar y recuperar las Facturas Electrónicas CFDI.
- ❖ Archiva comprobantes en captura hasta por 72 horas.⁹⁰

El hecho de que los contribuyentes tengan la obligación de trasladarse a este esquema de comprobación a partir del año 2014, radica en las funcionalidades y características que se mencionan anteriormente, ya que el proceso de generación de comprobantes fiscales esta estructurado de tal manera que el contribuyente lo haga con tecnología avanzada, la cual permite capturar los requisitos según lo dispuesto por las leyes fiscales así como la generación de los mismos en todas sus etapas, desde su captura hasta la expedición del mismo ya sea por medios electrónicos o impresos, así como su almacenamiento de manera electrónica, lo que beneficia al contribuyente al ya no desperdiciar papel y no ocupar espacio físicamente, entre otras cosas, lo que trae consigo el cambio en la forma de generar comprobantes en nuestro país, ya que hace algunos años todo era de manera impresa, y ahora prácticamente todo será de manera digital, un cambio al que deberá de acostumbrarse el contribuyente, o de otra forma no podrá seguir emitiendo comprobantes fiscales.

La diferencia entre este tipo de comprobantes y los CFD, radica en que estos se emiten por medios propios, es decir, que el contribuyente tiene un sistema electrónico con la capacidad de generar comprobantes fiscales, siguiendo los estándares definidos por el SAT, y los CFDI, una vez que se emiten, se envía un PAC, para que realice todo el proceso de emisión de los mismos.

⁹⁰CFR. Portal del SAT.

http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/asistencia_contribuyente/principiantes/comprobantes_fiscales/66_23416.html. Consultado el día 26 de febrero de 2013.

2.1.2.3. Comprobantes impresos CBB.

Un código de barras bidimensional es una simbología que se asemeja a un crucigrama, puede contener bastante información; la ventaja es que con este medio de capacidad, se puede acceder inmediatamente a los datos virtualmente en cualquier aplicación, establece comunicación con todos los sistemas operativos del sistema, sin importar la clase de computadora de que se disponga. Además puede imprimirse con cualquiera de las tecnologías actuales incluso si son impresoras portátiles. Estos comprobantes podrán ser expedidos por los contribuyentes con ingresos iguales o menores a cuatro millones de pesos anuales.⁹¹

Este tipo de comprobantes es el único medio de comprobación impresa vigente para el 2013, el cual debe de contener requisitos que establezcan las leyes fiscales, además de que el contribuyente con alguna aplicación podrá acceder virtualmente a la información contenida en el mismo a través del código de barras que contienen los mismos, por lo que es un comprobante muy completo que se sigue usando de manera muy frecuente por los contribuyentes hoy en día, gracias a la gran utilidad que tiene el mismo es usado por contribuyentes que aún no están acostumbrados a utilizar comprobantes de manera digital.

Para poder emitir este tipo facturas se debe contar con:

- ❖ Contar con Fiel vigente.
- ❖ Solicitar la asignación de los folios y código de barras para la expedición de comprobantes fiscales impresos (una vez aprobada la asignación de folios, el SAT proporcionará al contribuyente emisor un código de barras como dispositivo de seguridad).
- ❖ Una vez que se cuente con folios y código de barras puede imprimir sus facturas a través de sus propios recursos (computadora e impresora) o bien a través de un impresor.

⁹¹CFR. Castro Valdez, Penélope. *175 preguntas y respuestas sobre comprobantes digitales*. Editorial ISEF. México 2011. Pág. 39.

En todo caso el contribuyente emisor deberá asegurarse que sus facturas contengan la siguiente información:

- ❖ Clave del RFC del emisor.
- ❖ Si se tiene más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan.
- ❖ Lugar y fecha de expedición. El código de barras proporcionado por el SAT, en un tamaño de 2.75 cm., por 2.75 cm., y con resolución mínima de 200/200 dpi.
- ❖ El número de aprobación y número de folios asignado.
- ❖ La leyenda “La reproducción apócrifa de este comprobante constituye un delito en términos de las disposiciones fiscales”, con letra no menos a 5 puntos.
- ❖ La leyenda “Este comprobante tendrá una vigencia de dos años contados a partir de la fecha de aprobación de la asignación de folios, la cual es dd/mm/aaaa”, misma que deberá ser impresa letra no menor de 5 puntos.

Al momento de la emisión del comprobante el contribuyente deberá anotar los siguientes datos:

- ❖ Clave del RFC de la persona a favor de quien se expida.
- ❖ Cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.
- ❖ Valor unitario consignado en número.
- ❖ Importe total consignado en número o letra.
- ❖ Señalar si la contraprestación se paga en una sola exhibición o en parcialidades.
- ❖ Cuando proceda, indicar el monto de los impuestos trasladados desglosados por tasa de impuesto y, en su caso, el monto de los impuestos retenidos.
- ❖ Número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación (sólo será aplicable a los contribuyentes que hayan efectuado la importación de mercancías respecto de las que realicen ventas de primera mano).

Los folios asignados al contribuyente, así como el código de barras, tendrán una vigencia de dos años contados a partir de la fecha de aprobación de la asignación de folios, los cuales deberán imprimirse en original y en copia correspondiente a cada uno de los comprobantes fiscales.

La opción de emitir comprobantes fiscales impresos dejará de surtir efectos cuando, durante el ejercicio fiscal de que se trate, el contribuyente obtenga ingresos superiores a cuatro millones de pesos, supuesto en el cual, a partir del mes inmediato siguiente a aquél en el que se rebase dicho monto, el contribuyente deberá expedir sus comprobantes fiscales con factura electrónica.⁹²

Este tipo de comprobantes también se vio afectado por la segunda resolución de modificaciones a la RMF para 2013, en donde prácticamente a partir del 1 de enero del 2014 va a desaparecer dicho medio de facturación, ya que disminuyó en gran medida el límite de ingresos para poder emitir este tipo de comprobantes pasando de 4 millones a \$250,000.00, el cual si lo dividimos por los 365 días del año da como resultado que el contribuyente deberá de tener como límite de ingresos diarios \$684.93, que es una cantidad muy baja en relación a como se venía manejando, por lo que este tipo de facturación a partir del 2014 desaparecerá casi en su totalidad, porque solo contribuyentes con un ingreso muy bajo lo podrá utilizar, además que esta misma resolución establece de igual manera que aquellos contribuyentes que cumplan con este límite de ingresos pero que inicien actividades en el año 2014, no podrán utilizar este tipo de comprobantes y aquellos que rebasen dicho límite a partir del siguiente año ya no podrán volver a utilizar comprobantes CBB por disposición de Ley, ya que con esto se pretende que para el año 2014 este tipo de comprobantes desaparezca, al ser mínimo el número de contribuyentes que podrán utilizarlos.

Por todo lo anterior, es importante que la autoridad fiscal tome cartas en el asunto sobre esta inminente desaparición de comprobantes fiscales CFD y CBB, haciendo reformas importantes principalmente al CFF, además

⁹²CFR. Portal del SAT.
http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/asistencia_contribuyente/principiantes/comprobantes_fiscales/66_19207.html. Consultado el día 25 de enero de 2013.

establecer sanciones e infracciones para aquellos contribuyentes que no sigan o cumplan con los lineamientos planteados en esta resolución y las que se sigan generando, como podrá ser el tratar de deducir o acreditar alguno de estos dos tipos de comprobantes, es decir, querer darle efectos fiscales cuando ya no son vigentes o son inservibles. Significa que si el primero de enero de 2014 los contribuyentes tienen comprobantes CBB y no rebasan los \$250,000.00 de ingresos anuales, podrá seguir utilizándolos hasta que se agoten su vigencia.

2.1.3. Comprobantes simplificados.

Los comprobantes simplificados son aquellos comprobantes que se expiden al público en general conforme lo establecido en la Regla I.2.9.2 de la RMF para 2013.⁹³ Cabe aclarar que estos comprobantes deben ser expedidos por el prestador del servicio o el enajenante, siempre y cuando el adquirente no solicite un comprobante con todos los requisitos fiscales, motivo por el cual se les ha nombrado simplificados.⁹⁴

Para efectos del artículo 41 del Reglamento del RCFF, los comprobantes fiscales simplificados son aquellos que se expiden a favor de las personas que enajenen o presten servicios al público en general, comprobantes que se deberán de expedir conforme a los términos y requisitos establecidos en el artículo 29-C del CFF.

El segundo párrafo del artículo 29-C del CFF, establece que los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general deberán expedir comprobantes fiscales cuando el acreedor a dicho comprobante lo solicite a efecto de que pueda realizar deducciones o acreditamientos de contribuciones, a excepción de los que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III de la LISR.⁹⁵ De conformidad con el artículo 41 del RCFF los

⁹³CFR. Portal del SAT.

ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_ftp/publicaciones/.../cfd/PyRFactElect.pdf. Consultado el día 3 de febrero de 2013.

⁹⁴CFR. Solís García, José Julio. "Comprobantes fiscales". *Consultorio fiscal*. México, Número 453, 1º quincena de julio de 2008. Pág. 32.

⁹⁵ Personas físicas que tengan ingresos por actividades empresariales o profesionales bajo el régimen de pequeños contribuyentes.

contribuyentes que tributen bajo el régimen antes mencionado sólo deberán de cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 139 fracción V de la LISR.

Para efectos del párrafo tercero del artículo 29-C del CFF y la Regla I.2.9.1 de la RMF para 2013, cuando los adquirentes de los bienes o receptores de los servicios no soliciten comprobantes, los contribuyentes no estarán obligados a expedir comprobantes fiscales simplificados por operaciones cuyo importe sea inferior a \$100.00.

Del mismo modo, el párrafo tercero del artículo en mención establece que los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general y que estas operaciones se hagan por transferencias electrónicas mediante teléfonos móviles o con tarjetas de crédito, de débito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos autorizadas por el SAT quedarán liberados de la obligación de expedir comprobantes fiscales simplificados. El mismo párrafo nos dice que dicho órgano podrá establecer facilidades para la emisión de comprobantes fiscales simplificados o podrá liberar de la emisión de dichos comprobantes mediante reglas de carácter general.

Como podemos ver, el segundo y tercer párrafo del artículo 29-C del CFF, nos dice cuándo el contribuyente que realice operaciones con el público en general deberá de expedir comprobantes a efecto de que el contribuyente realice deducciones o acreditamientos, y cuando no está obligado a expedir el mismo, lo cual se debe de hacer siguiendo las reglas de carácter general emitidas por el SAT.

El cuarto párrafo del artículo en comento, menciona que las cantidades que se encuentran en los comprobantes fiscales simplificados no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente. Es por eso que a mi parecer, en su párrafo segundo se hace la aclaración de en qué casos se debe de expedir un comprobante fiscal a efecto de que el acreedor pueda deducir o acreditar la cantidad amparada en el mismo.

Por otro lado, el artículo 51 del RCFF, establece las modalidades en los que se podrán expedir los comprobantes fiscales simplificados:

- 1) Comprobantes expedidos únicamente con determinados requisitos.
- 2) Comprobantes impresos por máquinas registradoras de comprobación fiscal.
- 3) Comprobantes impresos por contribuyentes dictaminados.

La primera de las modalidades antes mencionadas deben elaborarse en original y copia; esta última se entrega al cliente, y el prestador de servicios o el enajenante conserva los originales para empastarlos en orden, los cuales deberán de contener los siguientes requisitos:

- Contener impreso la clave del RFC de quién los expide.
- Lugar y fecha de expedición.
- El importe total de la operación consignado en número o en letra.
- Contener impreso el número de folio en forma consecutiva previamente a su utilización

La segunda modalidad de comprobantes simplificados, son copia de los registros de auditoría de las máquinas registradoras, donde se señala el importe de las operaciones de que se trata. Los requisitos de estos comprobantes son los siguientes:

- Nombre, denominación o razón social y clave del RFC de quien los expida.
- Valor total de los actos o actividades realizadas y número consecutivo del comprobante.
- Número de registro de la máquina, logotipo fiscal y fecha de expedición.

Como parte opcional, pueden incluir la cantidad y clase de mercancía o la descripción del servicio proporcionado.

En la tercera modalidad de comprobantes simplificados, si los contribuyentes dictaminan sus estados financieros por contador público

registrado, podrán utilizar sus propios equipos para el registro de operaciones con el público en general, siempre que dichos equipos emitan comprobantes que reúnan los siguientes requisitos:

- Contener impreso la clave del RFC de quien los expida.
- Contener impreso el número de folio.
- Lugar y fecha de expedición.
- Señalar el importe total de la operación consignado en número o letra.
- Expedirse en original y copia.
- La copia se entregará al interesado y los originales se conservarán por el contribuyente que los expida.⁹⁶

Conforme a la regla I.2.9.2 de la RMF 2013, cuando los contribuyentes expidan comprobantes fiscales simplificados conjuntamente con CFDI, CFD o comprobantes fiscales impresos con dispositivo de seguridad, deberán elaborar al menos un comprobante fiscal al mes que abarque las operaciones con el público en general de dicho periodo utilizando para ello la clave del RFC genérico a que se refiere la regla I.2.7.1.6., donde consten los números de folio correspondientes a los comprobantes fiscales simplificados que avalen las citadas operaciones.

Estos comprobantes son también llamados notas de venta las cuales solo se debe de entregar al público en general la copia y no el original, porque el objetivo de un comprobante simplificado es sustentar la operación de venta, y como este tipo de comprobantes se da a personas que no son contribuyentes, con esta limitante se evita la deducción indebida de la compra.⁹⁷

⁹⁶ Rombiola, Nicolás. (12 de febrero de 2013). Comprobantes fiscales simplificados: Requisitos y características. *Los Impuestos*. <http://losimpuestos.com.mx/comprobantes-fiscales-simplificados-requisitos-y-caracteristicas/>. Consultado el día 20 de febrero de 2013.

⁹⁷ CFR. Castro Valdez, Penélope. Op. Cit. Pág. 70.

Los contribuyentes quedarán liberados de la obligación de emitir comprobantes al público en general cuando las operaciones se realicen con un monedero electrónico⁹⁸. Dichos monederos deberán concentrar la información de las operaciones que se realicen por ese medio en un banco de datos que reúna los elementos de seguridad e inviolabilidad a través de una institución de crédito. Los bancos de datos que contengan la información relacionada con los monederos electrónicos, en todo momento deberán estar a disposición de las autoridades fiscales así como facilitarle su acceso por medios propios.⁹⁹

De igual forma se deberá privilegiar el uso de los comprobantes fiscales simplificados que se emiten a través de máquinas registradoras, equipos o sistemas de comprobación fiscal, liberando de su emisión cuando el pago se realice con transferencias electrónicas mediante teléfonos móviles o con tarjetas de crédito, de servicio o los monederos electrónicos que autorice el SAT, en virtud de que éstos medios de pago den certeza respecto de la acumulación de ingreso.

Si analizamos que los comprobantes fiscales simplificados contienen requisitos como unidad de medida, número de registro de la máquina etc., hace muy difícil que cada modificación que se haga a las leyes, los contribuyentes modifiquen sus equipos y sistema de cómputo para cumplir con dichas obligaciones, lo cual trae como consecuencia que el contribuyente sea acreedor a una infracción económica, hasta el cierre de su negocio.

Lo anterior porque muchos negocios no actualizan sus sistemas y equipos de cómputo en la medida que se van dando las modificaciones en las leyes fiscales, situación que en muchas ocasiones se da por el desconocimiento y la rapidez con que se van dando estos cambios, ya que son impredecibles tanto el momento de su publicación y en su contenido, por lo cual el contribuyente siempre estará en desventaja frente a ello, ya que en la

⁹⁸ Por monedero electrónico se entiende un dispositivo en forma de tarjeta plástica dotada de un "chip" con capacidad de transferencia y almacenamiento de un valor monetario y de lectura, escritura y almacenamiento de transacciones comerciales realizadas en moneda nacional. Dichos monederos deberán concentrar la información de las operaciones que se realicen por ese medio en un banco de datos que reúna elementos de seguridad e inviolabilidad, a través de una institución de crédito.

⁹⁹CFR. Castro Valdez, Penélope. Op. Cit. Pág. 73.

realidad los contribuyentes que expiden este tipo de comprobantes no están preparados tanto a la cantidad de modificaciones que se hacen año con año, así como a la velocidad con la que se dan los mismos.

Y es que a pesar de que dichos comprobantes no se pueden deducir ni acreditar fiscalmente, esto no significa que no sean susceptibles que los contribuyentes que expidan este tipo de comprobantes sean sancionados por las leyes fiscales, como es el caso de no expedirlos con los requisitos completos, por lo que se analizará más adelante que la no expedición de comprobantes fiscales, sean simplificados o no, con todos los requisitos establecidos en las leyes fiscales trae consigo una serie de infracciones y sanciones dependiendo de la causa que las origine.

2.1.4. Distintas formas de comprobación fiscal.

Las distintas formas de comprobación fiscal se encuentran establecidas en el artículo 29-B del CFF, artículo en el que se le da la posibilidad al contribuyente de expedir comprobantes fiscales de forma distinta a lo establecido en los artículos 29 y 29-A del CFF.

La fracción primera del artículo 29-B, establece la modalidad de expedir comprobantes fiscales por medios propios o a través de terceros, tratándose de contribuyentes cuyos ingresos para efectos del Impuesto Sobre la Renta (ISR), declarados en el ejercicio inmediato anterior, no excedan de la cantidad que establezca el SAT mediante reglas de carácter general. Dichos comprobantes deberán expedirse y entregarse al realizar los actos o actividades o al percibir los ingresos.

En relación a la fracción II del artículo en mención, se refiere a los estados de cuenta como comprobantes fiscales, los contribuyentes, para hacer sus deducciones o acreditamientos, podrán comprobar las adquisiciones de bienes o servicios sólo con los estados de cuenta cumpliendo con los requisitos

contenidos en esta fracción y los requisitos establecidos en la regla 1.2.8.2.3 de la RMF para 2013, tales como:

- ❖ Que cada transacción sea igual o inferior a 50 mil pesos sin incluir el importe del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en su caso.
- ❖ Que el estado de cuenta contenga el RFC tanto de las personas que enajena el bien o preste el servicio, como de la persona que lo adquiere o recibe.
- ❖ Que quien adquiera los bienes o disfrute su uso o goce o reciba el servicio registren en su contabilidad las operaciones amparadas en el estado de cuenta.

Es importante recordar que los contribuyentes deben de exigir su comprobante fiscal en la compra de cualquier artículo o cuando se contrate algún servicio. El otorgante de este bien o servicio tiene la obligación de dárselo, de no ser así, se debe denunciar.¹⁰⁰

Los estados de cuenta bancarios, que son el resumen que los usuarios de las entidades financieras reciben cada mes, ya sea de manera electrónica o en su domicilio con los movimientos que realizó por un periodo determinado, reducen la carga administrativa de los contribuyentes, pues funcionan como comprobantes fiscales cuando el pago se realiza con tarjeta bancaria, sin necesidad de solicitar factura impresa.

Por lo que corresponde a la fracción III del artículo 29-B del CFF, trata sobre las facilidades administrativas para la emisión de comprobantes fiscales para el año 2013, los contribuyentes no estarán obligados a incorporar en los comprobantes fiscales que emitan, la información relativa a requisitos como el régimen fiscal en que tributen conforme a la LISR, identificación del vehículo que les corresponda, clave vehicular que corresponda a la versión enajenada,

¹⁰⁰CFR. Portal del SAT.

http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/asistencia_contribuyente/principiantes/comprobantes_fiscales/66_12260.html. Consultado el día 25 de enero de 2013.

forma en que se realizó el pago y últimos cuatro dígitos del número de cuenta o de la tarjeta correspondiente.

Los contribuyentes que emitan CFDI o CFD y apliquen las facilidades administrativas, señalarán en los apartados designados para incorporar dichos requisitos, la expresión NA o cualquier otra análoga, y cuando resulte aplicable, no incluirán el complemento respectivo, esto con el objeto de saber que un contribuyente está usando facilidades administrativas en los comprobantes fiscales y que habrá algunos requisitos que no deberá incluir en los mismos.¹⁰¹

La regla I.2.8.3.1.1 de la RMF para 2013, establece una serie de documentos que podrán utilizarse como comprobantes fiscales, ya que entran en el apartado de las facilidades administrativas, por lo que no deberán de contener todos los requisitos mencionados con anterioridad, sino que solo tendrán que cumplir con lo siguiente:

- ❖ Cuando se trate del pago de contribuciones federales, estatales o municipales, las formas o recibos oficiales emitidos por la dependencia o entidad respectiva, siempre que conste la impresión de la máquina registradora o el sello de la oficina receptora, o bien el sello digital generado a partir de un certificado de sello digital expedido por el SAT o por la dependencia o entidad pública de que se trate. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose del pago de contribuciones por el uso de autopistas, carreteras o puentes, federales, estatales o municipales.

La Federación, las Entidades Federativas, los Municipios y las instituciones que por ley estén obligadas a entregar el importe íntegro de su remanente de operación, así como los organismos descentralizados que no tributen conforme al Título II de la LISR, podrán estar a lo dispuesto en la presente fracción.

¹⁰¹CFR. Portal del SAT.
http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/asistencia_contribuyente/principiantes/comprobantes_fiscales/66_22083.html. Consultado el día 25 de enero de 2013.

- ❖ Formas o recibos oficiales que emitan las dependencias públicas federales, estatales o municipales, tratándose del pago de productos o aprovechamientos, siempre que en los mismos conste la impresión de la máquina registradora, el sello de la oficina receptora o bien el sello digital generado a partir de un certificado de sello digital expedido por el SAT o por la dependencia o entidad pública de que se trate, y reúnan como mínimo los requisitos establecidos en el artículo 29-A, fracciones I, III, IV, primer párrafo, V, primer párrafo, VI, primer párrafo y VII primer párrafo del CFF, y los contenidos en la regla II.2.6.1.1., cuando en su caso sean aplicables.
- ❖ Escritura pública o póliza, en las operaciones que se celebren ante fedatario público y se hagan constar en ellas, sin que queden comprendidos ni los honorarios, ni los gastos derivados de la escrituración.
- ❖ Las copias de boletos de pasajero, los comprobantes electrónicos denominados boletos electrónicos o “E-Tickets” que amparen los boletos de pasajeros, las guías aéreas de carga, las órdenes de cargos misceláneos y los comprobantes de cargo por exceso de equipaje y por otros servicios asociados al viaje, expedidos por las líneas aéreas en formatos aprobados por la Secretaría de Comunicaciones y Transportes o por la International Air Transport Association (IATA).
- ❖ Las notas de cargo emitidas por las líneas aéreas a agencias de viaje o a otras líneas aéreas, de conformidad con la resolución vigente de la IATA, en materia de emisión y procesamiento de notas de débito de agencia.
- ❖ Las copias de boletos de pasajero expedidos por las líneas de transporte terrestre de pasajeros en formatos aprobados por la Secretaría de Comunicaciones y Transportes o por la IATA.

Con estas facilidades administrativas, se simplifican algunos requisitos de los comprobantes fiscales, además de que se eliminaron diversas obligaciones de carácter formal para los contribuyentes en los casos especificados en la

fracción III del artículo 29-B, y como ya se mencionó con anterioridad es una gran iniciativa de la autoridad fiscal para simplificar requisitos a los comprobantes fiscales, reduciendo cargas administrativas a los contribuyentes, como es el caso de utilizar como comprobantes fiscales los estados de cuenta que emiten las entidades financieras, ya que no hay necesidad de solicitar una factura impresa.

2.2. COMPROBANTES FISCALES ELECTRÓNICOS.

El fundamento legal de la factura electrónica son los artículos 28, 29, 29-A, 29-B, 29-C y 29-D del CFF además del Anexo 20 de la RMF para 2013.¹⁰²

El SAT define a la facturación electrónica como un mecanismo de comprobación que se basa en el aprovechamiento de medios electrónicos para la generación, procesamiento, transmisión y resguardo de los documentos fiscales de manera digital; con la reforma al artículo 29 del CFF, se dispone que a partir del 1 de enero de 2011, inicie de manera paulatina su uso generalizado, con ello, los contribuyentes deberán expedir documentos digitales como comprobantes por las actividades que realicen.¹⁰³

Por otro lado Penélope Castro define a la facturación electrónica como un acto de fe en un intento por evidenciar la existencia de un impulso electrónico que no se puede ver ni tocar ya que la atención de los contribuyentes se basa en las representaciones impresas.¹⁰⁴

La facturación electrónica cumple con los requisitos legales de los comprobantes tradicionales y garantiza, entre otras cosas, la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido, lo que genera una mayor seguridad jurídica, y disminuye los riesgos de fraude y evasión fiscal ocasionados por la generación de comprobantes apócrifos que afectan a la economía formal.

Según lo dicho por el SAT, los contribuyentes que utilizan la facturación electrónica han visto sus beneficios en materia de seguridad, disminución de costos, optimización de controles internos, impulso de mejores procesos tecnológicos y cambio de prácticas, por lo que han ido incrementando

¹⁰² CFR. Portal del SAT.

http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/e_sat/comprobantes_fiscales/15_15977.html. Consultado el día 25 de enero de 2013.

¹⁰³ CFR. Portal del SAT.

http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/asistencia_contribuyente/principiantes/comprobantes_fiscal/es/66_20171.html. Consultado el día 25 de enero de 2013.

¹⁰⁴ Castro Valdez, Penélope. *Deducibilidad de comprobantes digitales e impresos*. Editorial ISEF. México. 2011. Pág. 35.

paulatinamente su uso, disminuyendo o eliminando la emisión de comprobantes impresos.¹⁰⁵

Debemos recordar que conforme a la segunda resolución de modificaciones a la RMF para el 2013, los contribuyentes que emitan CFD, deberán de adoptar la modalidad de expedir CFDI, además de que los contribuyentes con ingresos anuales a los \$250,000.00 tendrán que adoptar esta misma modalidad antes del último día de 2013. Muchos de estos contribuyentes son las Pequeñas y Micro empresas, dedicadas en su mayoría al comercio, los cuales se verán afectados por este cambio en la modalidad de expedir comprobantes fiscales.

Las principales dudas de que podrían tener estos contribuyentes será el conocer los pasos a seguir para cambiar a CFDI, además de que puede haber un retraso en la entrega de facturas electrónicas e incertidumbre al no saber si se están expidiendo de manera correcta las facturas electrónicas al encontrarse en un nuevo esquema de facturación ya que aun pueden tener folios para CFD o CBB.

Es importante que los contribuyentes no dejen este proceso de cambio para el último momento, puesto que entre más pronto empiecen a hacer este cambio, tendrán más tiempo para poder resolver dudas y evitar colapsar la página del SAT, haciendo este cambio algo muy tedioso para el contribuyente, lo cual podría traer como consecuencia la entrega de facturas que no tengan validez, problema con el flujo de efectivo, pérdida de clientes, así como la entrega de facturas que no puedan deducirse ni acreditarse fiscalmente.

2.2.1. Evolución de los comprobantes fiscales electrónicos.

¹⁰⁵ CFR. Portal del SAT.

http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/asistencia_contribuyente/principiantes/comprobantes_fiscales/66_20171.html. Consultado el día 25 de enero de 2013.

Antes de 2004, el proceso de comprobación fiscal en México se sustentaba en el uso de papel impreso. Ese mismo año se implementó la Fiel con lo cual se dio uno de los muchos avances hacia la digitalización de todos los documentos a tratar por la dependencia y con lo cual se dio un paso a un nuevo esquema de comprobación por parte del contribuyente el cual es la Factura Electrónica.

Desde su introducción en 2005, la facturación electrónica existe como un esquema opcional para la emisión de comprobantes fiscales, la cual reportó que entre 2005 a octubre de 2012, alrededor de 690 mil contribuyentes han optado por el esquema de facturación electrónica. De igual forma en el rango de esos mismos años, se han emitido más de 5 mil millones de facturas electrónicas.¹⁰⁶

A partir de enero de 2011 la facturación electrónica y los contribuyentes tienen la obligación de expedir documentos digitales como comprobantes por las actividades que realicen, de tal forma que desde este año se empezó a implementar el sistema de utilización de factura electrónica en su totalidad por parte del contribuyente, ya que desde ese año surge una necesidad de adaptar nuestro sistema fiscal a un mundo globalizado.¹⁰⁷

El ejemplo claro de lo anterior, se demuestra con el comunicado 132/2012 emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) con fecha 31 de diciembre de 2012, donde anuncia que termina la vigencia del esquema de comprobantes fiscales impresos autorizados para el año 2013, lo que se traduce que para ese año, los contribuyentes tendrán que adaptarse a la factura por medios electrónicos.

De esta forma, el SAT continúa impulsando su firme compromiso en la mejora de los servicios y procesos de control, proporcionando mayor certeza

¹⁰⁶CFR. Portal del SAT.

http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/e_sat/comprobantes_fiscales/15_6562.html. Consultado el 25 de enero de 2013.

¹⁰⁷Hernández Rodríguez, Jesús F. y Galindo Cosme, Mónica Isela. *Comprobantes digitales*. Editorial ISEF. Quinta Edición. México 2010. Pág. 61.

jurídica, modernización, simplificación y eficiencia en sus procesos, y promover así, el cumplimiento correcto y voluntario de las obligaciones fiscales.¹⁰⁸

Por último y como se ha venido mencionando a lo largo de este segundo capítulo, lo que pretende el SAT para el año 2014 es eliminar casi en su totalidad los comprobantes fiscales impresos, con lo que se evita el desperdicio de papel, además de que con la factura electrónica no ocupa espacio físico para su almacenamiento, con lo cual se brinda una mayor seguridad jurídica al contribuyente, tanto como el que los emite como el que los recibe, al haber mayor número de elementos de seguridad para que cada día se generen en menor cantidad comprobantes fiscales apócrifos, los cuales traen pérdidas millonarias al erario público como se analizará más tarde en el presente trabajo.

2.2.2. Información estadística.

Según la Encuesta Nacional Fiscalía sobre Factura Electrónica 2012, el 13% de los contribuyentes aún expiden las facturas en papel que tenían vigentes al término de 2010, una disminución importante si consideramos que en 2011 un 40% de los encuestados utilizaban este mecanismo. Un 27% ya utiliza el CFDI. El 29% de los encuestados continúan expidiendo CFD, y 30% expide comprobante impreso con CBB. Cabe mencionar que en año 2010 fue un 5% de contribuyentes quienes expedían comprobantes con CBB por lo que este aumento a 30% al año 2011, se traduce en que un gran número de contribuyentes ha preferido optar por la factura impresa que por alguno de los medios electrónicos. El 1% manifiesta no emitir facturas.¹⁰⁹

La página de internet del SAT nos brindan las estadísticas que comprenden de enero de 2005 al 31 de agosto de 2013:

¹⁰⁸Anuncia Hacienda fin de comprobantes fiscales impresos. (25 de noviembre de 2012). *El Universal*. <http://www.eluniversal.com.mx/notas/885561.html>. Consultado el día 15 de enero de 2013.

¹⁰⁹CFR. Portal Organización Arrijoja y Asociados. <http://orgarrijoja.org/noticias.php>. Consultado el día 20 de enero de 2013.

- ❖ En relación a los CFD:
 - ❖ 222,610 son los contribuyentes en el esquema de CFD, 82,255 son personas físicas y 140,355 personas morales. En total se han emitido 6'657'995,844 CFD en el país.

- ❖ En relación a los CFDI:
 - ❖ 702,822 son los contribuyentes que se encuentran en el esquema de CFDI, siendo 463,277 personas físicas y 239,545 personas morales. En total se han emitido 1'668'884,612 CFDI en el país. Desde 2005 que fue el año que se introdujeron al país los CFDI hasta agosto de 2013 son 868,819 contribuyentes que han optado por el esquema de facturación electrónica.¹¹⁰

- ❖ En relación a los CBB:
 - ❖ 2,708,340 son los contribuyentes que se encuentran en el esquema de comprobantes fiscales impresos con este esquema de facturación, 2'380,441 son personas físicas y 327,899 son personas morales. Además han sido 3'932,818 aprobaciones obtenidas para comprobantes impresos CBB.¹¹¹

Es de notarse que hasta agosto de 2013, hay una gran mayoría de contribuyentes que siguen expidiendo facturas impresas, por lo que el SAT deberá de trabajar con la mayor rapidez posible para que todos aquellos contribuyentes que no reúnan los requisitos para poder seguir expidiendo este tipo de comprobantes para el 2014, cambie al sistema de facturación CFDI lo antes posible y no tenga problemas para poder seguir emitiendo facturas electrónicas ya que lo que pretende el SAT es que para el año 2014 desaparezcan las facturas impresas.

¹¹⁰CFR. Portal del SAT.
http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/e_sat/comprobantes_fiscales/15_6562.html. Consultado el 10 de septiembre de 2013.

¹¹¹CFR. Portal del SAT.
http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/asistencia_contribuyente/principiantes/comprobantes_fiscal/es/66_22183.html. Consultado el 10 de septiembre de 2013.

El Ejecutivo Federal señaló los beneficios fiscales y medidas de simplificación administrativa sin tener un efecto contraproducente en la recaudación o en la carga fiscal actual. Dichas medidas tienen como fin, entre otros, el de hacer menos costoso el cumplimiento en términos de tiempo y dinero de las obligaciones, impactando de manera favorable la competitividad, inversión y el desarrollo económico del país. Bajo esta consideración según la última edición del reporte del Doing Business elaborado por el Banco Mundial y el International Finance Corporation, México registra un avance en la clasificación general del indicador de pago de contribuciones. De esta forma, desde inicios de la presente administración a la fecha, nuestro país ha continuado avanzando 36 lugares, al facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, reducir tanto la evasión como elusión fiscal, ofrecer más opciones de pago en línea y favoreciendo la utilización de programas informáticos de contabilidad.¹¹²

Por todo lo anterior, la autoridad fiscal ha emitido la Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF del 31 de mayo de 2013, obligando al contribuyente a expedir comprobantes bajo el esquema CFDI, acelerando y forzando una vez más los cambios en materia fiscal, siendo este uno de los problemas más grandes dentro de esta materia, donde seguramente traerá consigo una infinidad de dificultades para aquellos contribuyentes que aun siguen expidiendo comprobantes CFD y CBB para realizar su traslado al esquema de comprobantes CFDI, por la velocidad y lo forzado de este cambio.

2.2.3. Formato XML.

¹¹² Chávez Peñúñuri, Octavio. (28 de noviembre de 2012). Resumen económico al 23 de noviembre de 2012. *Tribuna*.
http://tribuna.info/index.php?option=com_content&task=view&id=255872&Itemid=122.
Consultado el día 20 de enero de 2013.

El formato Lenguaje de Marcas Extensible (XML) es un lenguaje que consiste en marcar texto para así organizar y estructurar la información de un documento de tal manera que dicho documento pueda ser entendido fácilmente por cualquier otro sistema o dispositivo electrónico.

El artículo 30 del CFF obliga a todos los contribuyentes a conservar la contabilidad por un periodo de 5 años a partir de la fecha en que se presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones con ellas relacionadas. La regla I.2.8.3.1.11 de la RMF para 2013 establece que las facturas electrónicas deberán de conservarse en formato XML o en la representación impresa de la Factura Electrónica, es decir, el esquema CBB. De igual manera, en la regla I.2.7.1.1., se indica que los CFDI tienen la obligación de ser conservados en medios magnético, ópticos o de cualquier otra tecnología en su formato electrónico XML.

La cualidad que tienen los documentos XML es ser extensibles, es decir, que le permite al contribuyente agregar información adicional sin perder la estructura y organización de los datos anteriores. Gracias a esto, a un comprobante fiscal digital se le puede agregar toda la información necesaria adicional a la que requiera el contribuyente.¹¹³

Además este formato deja de funcionar una vez que se detecta un error en el sistema, lo que es una ventaja para el contribuyente, ya que en caso de seguir funcionando con algún error estaría emitiendo facturas erróneamente, por lo que este sistema es muy efectivo al momento de emitir comprobantes fiscales, ya que disminuye los riesgos de expedir comprobantes con algún error siempre y cuando el formato XML funcione bien.

Actualmente, cuando se realice una operación en un establecimiento y se tenga que entregar una factura electrónica, la forma de entregarla será con alguna de las opciones siguientes:

- En un dispositivos de almacenamiento proporcionado con el receptor.
- Enviada por correo electrónico al buzón que indique el receptor.

¹¹³ CFR. Castro Chávez, Penélope. Op. Cit. Pág. 24.

- Descarga posterior desde una página de internet mediante ruta y mecánica de acceso definidas por el emisor.

El archivo XML es importante que se entregue la representación impresa, que es la traducción del archivo electrónico.¹¹⁴ Además, este formato brinda todas las posibilidades y facilidades para que el contribuyente pueda emitir comprobantes fiscales electrónicos en cualquiera de sus modalidades.

Es por ello que las autoridades fiscales han confiado en instalar este formato en el sistema fiscal mexicano, ya que es un sistema moderno y que se utiliza en diversas partes del mundo, el cual ha dado buenos resultados y por lo mismo es obligación por parte de los contribuyentes expedir comprobantes fiscales bajo este formato.

2.2.4. Comprobación de autenticidad.

Los contribuyentes que deduzcan o acrediten fiscalmente, con base en los comprobantes fiscales digitales, podrán comprobar su autenticidad consultando en la página de internet del SAT si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si al momento de la emisión del mismo, el certificado que ampara el sello se encontraba vigente y registrado en dicho órgano desconcentrado.

A efecto de poder deducir o acreditar fiscalmente los comprobantes fiscales impresos, el contribuyente tiene la obligación de validarlos, ya que cualquier efecto fiscal que le quiera dar a un comprobante es responsabilidad del contribuyente, y para evitar cualquier tipo de problema que pueda surgir en relación a esto, deberá de ingresar a la siguiente dirección electrónica:http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/asistencia_contribuyente/principiantes/comprobantes_fiscales/66_16599.html. Una vez que el contribuyente haya ingresado, tendrá que dirigirse a la sección de “comprobantes fiscales”, en donde se proporcionan los siguientes servicios:

¹¹⁴ CFR. Ibidem. Pág. 54.

- La validación del “Comprobante Fiscal Digital”, mediante internet o CFDI, en el que se deberá ingresar, uno a uno, los datos del comprobante que la plantilla electrónica requiera para obtener el resultado de la validación.
- La validación de la autenticidad de los folios asignados y de la vigencia de los CSD utilizados al que se deberán ingresar todos los datos que la plantilla electrónica requiera.
- La validación de los folios asignados para la expedición de comprobantes fiscales impresos con dispositivo de seguridad en la cual se deberá ingresar, uno a uno, los datos del comprobante que la plantilla electrónica requiera, para poder obtener el resultado de la validación.¹¹⁵

Como se verá más adelante en el punto 2.3 de este trabajo, la falta de verificación de facturas electrónicas, implica para los contribuyentes el riesgo de poder ser acusados por parte del fisco federal de defraudación fiscal, trayendo como consecuencia que el contribuyente sea acreedor a sanciones en la vía penal, en caso de que la factura que intente deducir el contribuyente sea apócrifa o incumpla con requisitos marcados en la ley.

2.2.5. Generación de facturas electrónicas.

El SAT ofrece un nuevo servicio a los contribuyentes para la generación de facturas electrónicas CFDI, que permite a los contribuyentes generar gratuitamente y en línea sus facturas electrónicas.

Para utilizar este servicio es indispensable contar con la Fiel, tramitar al menos un CSD y aceptar los términos y condiciones de uso del servicio.

El servicio de generación de factura Electrónica CFDI permite capturar y certificar un comprobante a la vez y no administra catálogos de clientes o productos, ni integra addendas comerciales, por lo que debido al volumen de

¹¹⁵IMCP invita a verificar comprobantes fiscales digitales. (11 de enero de 2013), *El Financiero*. <http://elfinanciero.com.mx/component/content/article/53-nuestras-historias/1025-el-imcp-comunica-verificacion-de-los-comprobantes-fiscales-digitales.html>. Consultado el día 16 de enero de 2013

operaciones de algunos contribuyentes o quienes requieran la incorporación de complementos adicionales o addendas, deberán utilizar los servicios prestados por los PAC para la certificación de sus comprobantes. El servicio tampoco realiza cálculos de impuestos no certifica facturas Electrónicas CFDI generadas por otros sistemas.¹¹⁶

El servicio de generación de Factura Electrónica permite capturar y certificar un comprobante a la vez. Entre las funcionalidades y características con las que cuenta están:

- Compatible con diversas plataformas y navegadores
- Contempla todo el ciclo de generación de una factura electrónica (captura, sellado y certificación digital).
- El proceso de certificación del SAT a la Factura Electrónica es en línea.
- Permite capturar los requisitos de las Facturas Electrónicas de acuerdo con lo que establecen las disposiciones fiscales, así como la integración de “leyendas fiscales” y del Comprobante Electrónico de Pago, vinculado con el Sistema de SPEI.
- Genera el comprobante en su formato electrónico XML y la representación impresa.
- Permite consultar y recuperar las Facturas Electrónicas (CFDI).
- Almacena comprobantes en captura hasta por 72 horas.¹¹⁷

El hecho de que el SAT ofrezca este tipo de servicios en forma gratuita a los contribuyentes, es un gran incentivo para que los mismos empiecen a facturar de manera electrónica y dejen de lado la factura impresa y con ello se agilice este proceso de modernización del sistema fiscal, el cual permite certificar los comprobantes electrónicos y de esta manera el contribuyente pueda expedir comprobantes fiscales de la forma correcta, es por esto que la generación de comprobantes fiscales debe de ser tomado en cuenta por los contribuyentes, ya que para el 2014, prácticamente desaparecerá el

¹¹⁶ CFR. Portal del SAT.

http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/asistencia_contribuyente/principiantes/comprobantes_fiscales/66_23416.html. Consultado el día 25 de enero de 2013.

¹¹⁷ CFR. Portal del SAT.

http://portalsatprueba.plataforma.sat.gob.mx/fichas_tematicas/comprobantes_fiscales/Paginas/servicio_generacion_cfdi.aspx. Consultado el día 25 de enero de 2013.

comprobante impreso y forzosamente tendrán que utilizar este sistema de generación gratuita de facturas electrónicas.

2.2.6. Características, ventajas y beneficios.

Las características del sistema de facturación electrónica son las siguientes:

- **Íntegro:** Garantiza que la información contenida queda protegida y no puede ser manipulada o modificada.
- **Auténtico:** Permite verificar la identidad del emisor y el receptor del comprobante.
- **Verificable:** La persona que emita un comprobante fiscal digital, no podrá negar haberlo generado.
- **Único:** Garantiza no ser violado, falsificado o repetido al validar el folio, número de aprobación y vigencia del certificado de sello digital con el que fue sellado el cual puede validarse contra el informe mensual.¹¹⁸

Las características de los comprobantes fiscales muestran que cuentan con los elementos necesarios para brindarle seguridad tanto para el contribuyente que lo expide como al contribuyente que lo recibe al garantizar la información que contiene, además de que permite identificar al emisor y receptor del mismo y no ser violado, falsificado o repetido. Esto demuestra lo confiable que pueden ser estos comprobantes digitales por las características que tienen, las cuales año con año se pretende que sean y en beneficio de los contribuyentes.

Sus ventajas son:

- Agiliza la conciliación de la información contable.

¹¹⁸Gutiérrez Luna, René Ulises. Comprobantes Digitales Fiscales 2010. Pág. 39.
http://www.canacintramochis.org.mx/images/Comprobantes_Fiscales_Digitales_2010.pdf.
Consultado el día 17 de enero de 2013.

- Simplifica el proceso de generación de comprobantes para efectos fiscales.
- A mayor proporción de Facturas emitidas electrónicamente, mayor ahorro.
- La Factura Electrónica puede ser vista rápidamente desde cualquier navegador para internet.
- El almacenamiento de los comprobantes para el emisor es de manera electrónica.
- El almacenamiento de las Facturas Electrónicas para el receptor es de manera electrónica o en papel según lo solicite.¹¹⁹

A diferencia de los comprobantes impresos, los comprobantes digitales tienen la ventaja de generarse con mayor velocidad, además de que ahorra papel, ya que su almacenamiento es de manera electrónica y estos pueden ser vistos desde cualquier dispositivo que tenga internet. Esto revoluciona la manera de expedir comprobantes impresos, ya que es el esquema de facturación electrónica es la manera en la que los países de primer mundo le brinda seguridad a los contribuyentes, dada las características y ventajas que tienen respecto a los comprobantes impresos.

Por último, sus beneficios consisten en:

- Reduce errores en el proceso de generación, captura, entrega y almacenamiento.
- Mayor control documental.
- Reduce tiempos y procesos administrativos, brinda rapidez y seguridad en el intercambio de información y agiliza la recepción de mercancía, lo cual se traduce en ahorros y en un importante incremento de la productividad.
- Reducción de costo por facturación hasta en un 85%.
- Reducción en volumen de papeleo, correo, fax y otros gastos fijos.
- Mejor utilización de espacios físicos.

¹¹⁹CFR. Portal del SAT.
http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/e_sat/comprobantes_fiscales/15_6563.html. Consultado el día 25 de enero de 2013.

- Evita recaptura de la información.
- Seguridad y rapidez en la emisión de los comprobantes.
- Disminución del uso de papel, lo que contribuye a la preservación del medio ambiente.
- Mejora el servicio al cliente.
- Aunque implica un cambio de cultura y una reingeniería de los procesos, las obligaciones fiscales se simplifican. Facilita los procesos de auditoría, ya que permite la búsqueda y localización rápida y en un mismo lugar.
- Facilita procesos de recepción y envío oportunos, así como la posibilidad de explotar la información. No hay riesgo de que se infecte con virus informáticos.
- Asegura confidencialidad en el manejo, resguardo y envío de facturas.
- El comprobante digital será validada por el SAT, el cual, ya no se tendrá la incertidumbre si será apócrifa, folios repetidos, etc.
- Disminuye carga administrativa.
- Reduce costos de operación generando ahorro.
- Procesos contables más eficientes.
- Innovación y vanguardia administrativa.
- Reduce tiempos en la elaboración de inventarios.
- No requiere de almacenaje físico para los comprobantes.
- Reducción de fraudes.¹²⁰

Los beneficios de los comprobantes digitales vienen de la mano tanto de sus características y las ventajas de los mismos, sobresaliendo el que reduce costos, reduce de igual manera la carga administrativa para el contribuyente y que es una innovación y vanguardia administrativa, al ser aspectos que benefician e incentivan al contribuyente a cumplir voluntariamente con sus obligaciones fiscales.

¹²⁰CFR. Gutiérrez Luna, René Ulises. Comprobantes Digitales Fiscales 2010. Pág. 40.
http://www.canacintramochis.org.mx/images/Comprobantes_Fiscales_Digitales_2010.pdf.
 Consultado el día 17 de enero de 2013.

Como es de notarse, la lista mostrada de las ventajas, beneficios y características que traen las facturas electrónicas son muchas, beneficios que a nivel mundial se han ido mostrando en la medida en la que se han integrado al sistema fiscal nacional de cada país, y es por ello que a partir del 2004 se pensó en un proyecto para que este sistema de facturas electrónicas se fuera integrando día a día a nuestro sistema fiscal, con el fin de eliminar por completo la factura impresa, teniendo como único medio de facturación la factura electrónica.

2.3.INFRACCIONES, SANCIONES Y DELITOS EN MATERIA DE COMPROBANTES FISCALES.

Existen diversas infracciones y sanciones así como delitos fiscales en materia de comprobantes, ya sea por la no expedición, entrega, falsificación de los mismos y todo lo que conlleva el no cumplir las leyes fiscales en relación a la materia, por lo que se procederá a hacer el análisis de lo dicho anteriormente.

2.3.1. Infracciones y sanciones.

El CFF en su artículo 81 establece las infracciones relacionadas a los comprobantes fiscales en que tengan que ver con pago de contribuciones, presentación de declaraciones, solicitudes, documentos, avisos, información o expedición de los mismos y el artículo 82 establece las sanciones a las respectivas infracciones establecidas en el artículo antes citado como se muestra a continuación:

Artículo	Fracciones relacionadas	Infracción	Sanción
81 y 82 del CFF	X y X	No cumplir con lo establecido en la fracción IV del artículo 29 del CFF.	De \$8,000.00 a \$15,000.00.
	XXXII y XXXII	No proporcionar la información a la que se refiere el artículo 29-B fracción I, inciso b) segundo párrafo del CFF.	De \$8,000.00 a \$15,000.00.
	XXXV y XXXV	Utilizar los dispositivos de seguridad que no se encuentren vigentes en términos del artículo 29-B, fracción I, inciso b), segundo párrafo del CFF.	De \$8,000.00 a \$15,000.00 por cada dispositivo de seguridad que se utilice sin que se encuentre vigente.

Por otro lado, el artículo 83 del CFF establece las infracciones relacionadas con la obligación de llevar la contabilidad, cuando dichas

infracciones se descubran en el ejercicio de las facultades de comprobación y el artículo 84 del código en mención, establece las infracciones y sanciones a que es acreedor el contribuyente en caso de cometer alguna de las infracciones del artículo anterior, las cuales se mencionan a continuación:

Artículo	Fracciones relacionadas	Infracción	Sanción
83 y 84 del CFF	VII y IV	No expedir, no entregar o no enviar los comprobantes fiscales de sus actividades, o expedirlos sin que cumplan los requisitos señalados en este Código, su Reglamento o en las reglas de carácter general.	<p>De \$12,070.00 a \$69,000.00. En caso de reincidencia, las autoridades fiscales podrán, adicionalmente, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de tres a quince días; para determinar dicho plazo, se tomará en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código</p> <p>De \$1,210.00 a \$2,410.00 tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En caso de reincidencia, adicionalmente las autoridades fiscales podrán aplicar la clausura preventiva a que se refiere el inciso anterior.</p> <p>De \$12,070.00 a \$69,000.00 tratándose de contribuyentes</p>

		que cuenten con la autorización para recibir donativos deducibles. En caso de reincidencia, además se revocará la autorización para recibir donativos deducibles.
IX y VI	Expedir comprobantes fiscales asentando la clave del registro federal de contribuyentes de persona distinta a la que adquiere el bien o el servicio, o a la que contrate el uso o goce temporal de bienes.	De \$13,570.00 a \$77,600.00 , a la señalada en la fracción IX cuando se trate de la primera infracción. Tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la multa será de \$1,360.00 a \$2,710.00 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 de este Código.
XI	Expedir comprobantes fiscales que señalen corresponder a donativos deducibles sin contar con la autorización para recibir donativos deducibles.	De \$5,490.00 a \$27,440.00 , a la comprendida en la fracción XIII.
XIII	No tener en operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en las máquinas registradoras de comprobación fiscal, o	De \$5,490.00 a \$27,440.00 , a la comprendida en la fracción XIII.

		en los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal, cuando se esté obligado a ello.	
--	--	--	--

De lo anterior podemos concluir que todos y cada uno de los requisitos que se establecen en el CFF son de importancia, porque dan certeza jurídica, tanto para quien emite el comprobante, quién lo recibe así como para la autoridad fiscal. De igual forma se debe avisar a las autoridades de todo cambio o actualización que modifique cualquiera de los datos del contribuyente, porque es necesario que todos los datos sean correctos para poder cumplir las obligaciones y hacer valer sus derechos. Para que se actualicen las infracciones antes mencionadas, no se necesita la falta total de requisitos, basta con la emisión de uno para que el contribuyente sea acreedor a la infracción señalada y por ende a una sanción.

El artículo 84 del CFF sanciona con clausura preventiva en sus fracciones IV incisos a) y b) y fracción VI, cuando de manera reiterada el contribuyente no cumpla con las obligaciones establecidas en leyes fiscales. La clausura es el medio a través del cual una autoridad impide, entre otras cosas, el funcionamiento de una empresa, y se materializa con la colocación de sellos respectivos en las puertas de las instalaciones e impidiendo el acceso de las mismas. En ese solo acto (la colocación de sellos) se realiza, en su totalidad, la clausura y sus efectos, ya que con la colocación de los referidos sellos se impide el acceso permanente a las instalaciones de la empresa, no siendo necesario que día tras día la autoridad que ordene la clausura reitere su actuación para lograr que la empresa clausurada se mantenga cerrada e inactiva, por lo tanto, se considera como un acto consumado respecto del cual la suspensión es improcedente, y no un acto de tracto sucesivo o continuado, lo cual traerá como consecuencias no sólo para el contribuyente, quién no

podrá generar ingresos en su establecimiento durante esos días, sino que también privará de trabajo remunerado a los empleados que para él laboren.¹²¹

La figura de la clausura preventiva establecida en el artículo 84 del CFF es un ejemplo claro de que el incumplimiento del contribuyente con sus obligaciones establecidas en leyes fiscales, trae graves consecuencias para el mismo, al privarlo de poder generar ingresos mientras se mantenga la clausura de su negocio, afectación que se expande hasta los empleados que para él laboren, por lo que el contribuyente que ya haya incumplido con sus obligaciones tendrá que tener un especial cuidado con no volver a cometer alguna infracción, ya que el tema de las infracciones y sanciones en esta materia es muy delicado.

Para establecer el cómputo de los plazos señalados en las fracciones mencionadas con anterioridad del artículo en comento, referente a la clausura preventiva de establecimientos, dada la especial naturaleza de este tipo de sanciones, la cual no se encuentra regulada de manera específica en las disposiciones fiscales, se considera procedente aplicar supletoriamente lo dispuesto en la legislación federal común.

En mi opinión, la finalidad de la clausura preventiva es una sanción que se le impone al infractor para que cumpla con lo establecido en las leyes fiscales y evitar de esta manera que vuelva a cometer alguna infracción de las establecidas en los artículo 83 del CFF, o de lo contrario estaría en posibilidad de ser reincidente y vuelva a cometer la infracción que dio motivo a la sanción y como consecuencia aumentar la gravedad de la misma.

El artículo 75 del CFF establece que la reincidencia se da cuando alguna infracción tenga como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, la cual se actualiza por la segunda o posteriores veces que se sancione al contribuyente con esta infracción. También se considerará como reincidencia

¹²¹CFR. Gutiérrez Hernández, Deyanira Arizbe. "Cómputo de plazos en clausuras como sanción por la no expedición de comprobantes fiscales." *Nuevo consultorio fiscal*. México, Número 412, 2º quincena de octubre de 2006. Pág. 32.

las infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, que de igual manera se actualiza la segunda o posteriores veces que se sancione al contribuyente por la comisión de dicha infracción. Cabe aclarar que la reincidencia se aplicará únicamente a infracciones cometidas en los últimos 5 años.

Ahora bien, este artículo considera a la reincidencia como una agravante, la cual repercutirá en la sanción que se le aplique a aquella persona que se haga acreedor a las infracciones antes mencionadas. Como es de notarse, el artículo 84 en sus fracciones IV, incisos a), b) y c) y en la fracción VI del CFF establece sanciones que van de un mínimo a un máximo, el hecho de que una persona sea reincidente no quiere decir que se le imponga la sanción más alta, sino que se deben de fundar las razones o motivos que se utilizaron para llegar a una conclusión determinada, de lo contrario la sanción impuesta por la autoridad no estaría debidamente fundada y motivada, lo que traería como consecuencia una violación a los derechos de los contribuyentes.

De tal manera que si al contribuyente ya se le practicó una visita para la revisión de comprobantes y no corrigió sus anomalías y es visitado nuevamente en el lapso de cinco años, y se encuentran con las mismas carencias será clausurado su negocio. Aún a pesar de que el contribuyente sea reincidente, las autoridades fiscales no regulan las disposiciones atenuantes para el contribuyente como podría ser el caso de incapacidad económica o alguna otra circunstancia, regulando solo las medidas agravantes en el artículo antes mencionado. Por lo tanto es recomendable que el contribuyente revise las fallas que haya tenido al ser visitado por la autoridad fiscal para evitar que clausuren el negocio, ya que es claro que el contribuyente está en desventaja ante la autoridad fiscal al solo establecer agravantes como la reincidencia, pero no atenuantes, como alguna incapacidad que tenga el contribuyente de poder cumplir con las obligaciones fiscales establecidas en la ley.

Por lo anterior, el contribuyente deberá de tener mucho cuidado al momento de expedir comprobantes fiscales, atendiendo a todos los detalles y

con las medidas preventivas posibles, ya que el incumplimiento de las disposiciones mencionadas y descritas con anterioridad constituyen sanciones que van desde cantidades que no rebasan los \$10,000.00 hasta la clausura de su negocio, no habiendo atenuantes que puedan servir de ayuda al contribuyente ante la autoridad fiscal, pero si habiendo agravantes, donde la autoridad fiscal deberá de fundar y motivar toda sanción impuesta al contribuyente, tomando en cuenta elementos como la reincidencia para llegar a una determinada conclusión.

2.3.2. Delito de defraudación fiscal.

El delito de defraudación fiscal en su modalidad genérica, se persigue por querrela por parte de la autoridad fiscal, delito que viene definido en el primer párrafo del artículo 108 del CFF de la siguiente manera:

Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. (...)

Por lo tanto, para demostrar el delito en esta modalidad la autoridad deberá de probar elementos como:

- El uso de engaños o aprovechamientos de errores.
- Omisión total o parcial de contribuciones, o beneficio indebido, y
- Perjuicio al fisco federal.

Del artículo antes mencionado podemos concluir que para que se dé el delito de defraudación fiscal debe existir dolo de la persona a cometer dicho delito, por lo que no se debe de configurar cuando alguna omisión de una

contribución sea por un error o cuando no se busque intencionalmente ese aprovechamiento de errores ni se quiera perjudicar al fisco federal.

El artículo 109 del mismo código establece el delito equiparable a la defraudación fiscal, en donde en sus fracciones VII y VIII hace referencia a los comprobantes fiscales, por lo que el contribuyente tendría que realizar una de estas dos acciones para actualizar este delito:

Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

VII. Dé efectos fiscales a los comprobantes en forma impresa cuando no reúnan los requisitos del artículo 29-B, fracción I de este Código.

VIII. Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.

Los supuestos expuestos anteriormente, los podría realizar el contribuyente sin el uso de engaño o aprovechamiento de errores, en lo cual deberán de tener especial cuidado ya que podrían llegar a incurrir en un delito penal fiscal, sin existir dolo por parte del mismo si es que existe querrela en su contra.

Un aspecto importante a señalar es que respecto del delito de defraudación fiscal sanciona al contribuyente con las mismas penas que el delito genérico de defraudación fiscal, pero no se establece que sea un mismo delito establecido en dos artículos diferentes, por lo que hay una incertidumbre de si hay que demostrar el dolo también en el delito equiparable a la defraudación fiscal para que el contribuyente sea acreedor a una infracción.

Po lo tanto, el contribuyente al darle efectos fiscales a un comprobante fiscal, como podría ser el deducirlo o acreditarlo al momento de determinar sus impuestos, sin haberse cerciorado de que el comprobante sea auténtico y que el SAT fue sabedor de tal hecho, el contribuyente queda al criterio de la

autoridad fiscal para ejercitar o no la acción penal en su contra. Por lo anterior es importante que los contribuyentes que actúen de buena fe o sin el ánimo de realizar las conductas establecidas en las fracciones VII y/o VIII del artículo 109 del CFF, se cercioren de que los comprobantes fiscales cumplan con todos los requisitos para evitar este tipo de sucesos y que la autoridad fiscal los sancione por la comisión del mencionado delito.

De acuerdo al artículo 100 del CFF, el derecho a formular querrela, la declaratoria y la declaratoria de perjuicio de la SHCP precluyen y, por lo tanto se extingue la acción penal, en 5 años, los cuales se computarán a partir de la comisión del delito. Esto solo como dato adicional a lo antes expuesto ya que no es el tema de este trabajo.

2.4.¿QUIÉNES ESTÁN OBLIGADOS A EXPEDIR COMPROBANTES FISCALES?

La obligación de expedir comprobantes fiscales se encuentra en el texto del artículo 29 del CFF, que indica que cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen o por los ingresos que perciban, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del SAT.

En el punto 2.1., de este trabajo se cito una Tesis Aislada que lleva como título **“COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES”** donde se mencionaban de manera general las obligaciones del contribuyente respecto de los comprobantes fiscales.

La anterior tesis establece sobre las obligaciones en materia de comprobantes fiscales, lo siguiente:

“Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genere un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo. Ahora bien, los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en lo general, y las leyes tributarias en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente.”¹²²

¹²²Tesis Aislada; 10ª. Época; 1ª. Sala; S.J.F. y su gaceta; Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 1; Pág. 524.

De la tesis antes mencionada, podemos mencionar los siguientes elementos:

- Si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe de pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente.
- Quién solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genere un tributo, tiene la obligación de comprobante respectivo.
- Los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal del artículo 29 del CFF en lo general, para dejar constancia fehaciente de que existió un hecho gravado o una contribución y determinar cuál será la situación fiscal del contribuyente.
- Los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal de las leyes tributarias en lo particular, para dejar constancia fehaciente de que existió un hecho gravado o una contribución y determinar cuál será la situación fiscal del contribuyente.

Es decir, cuando el contribuyente actualiza el supuesto normativo en el que se establezca la obligación de expedir comprobantes, el contribuyente tendrá la obligación de hacerlo, así como el que solicite un servicio que genere un tributo tendrá que solicitar dicho comprobante, ya que de esta manera podrá acreditar, ya sea en papel o por cualquier otro medio verificable, que realizó dicha operación.

Las obligaciones mencionadas con anterioridad se deberán de hacer en términos del artículo 29 del CFF antes mencionado y que además establece que las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal o reciban servicios deberán solicitar el comprobante fiscal digital respectivo, los cuales a grandes rasgos deberán de cumplir con las obligaciones siguientes:

- Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente. De acuerdo con las reformas al CFF, publicadas en el Diario Oficial el 28 de junio y 27 de diciembre de 2006, todos los contribuyentes están obligados a tramitar la Fiel.¹²³
- Tramitar ante el SAT el certificado para el uso de los sellos digitales.
- Cumplir los requisitos establecidos en el artículo 29-A del CFF.
- Remitir al SAT, antes de su expedición, el comprobante fiscal digital respectivo, con el objeto de que éste proceda a validar que se cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 29-A del CFF, asignar el folio correspondiente así como incorporar el sello digital del SAT.

El SAT podrá autorizar a proveedores de certificación a fin de que realicen dichas funciones, siempre y cuando cumplan con los requisitos que establezca dicho órgano desconcentrado, pero si estos proveedores incumplen con alguna de las obligaciones establecidas en el artículo 29 del CFF, se les podrá revocar dicha autorización.

Según la regla 1.2.7.1.2 de la RMF para 2013, establece los contribuyentes podrán expedir CFDI sin necesidad de remitirlos a un proveedor de certificación autorizado, siempre que lo hagan a través de la herramienta electrónica denominada "Servicio de Generación de Facturas Electrónicas CFDI" ofrecido por el SAT, misma que se encuentra en su página de internet.

¹²³CFR. Portal del SAT. http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/e_sat/tu_firma/60_11504.html. Consultado el día 25 de enero de 2013.

- Entregar o enviar a sus clientes el comprobante fiscal digital a más tardar dentro de los tres días siguientes a aquél en que se realice la operación y, en su caso, proporcionarles una representación impresa del comprobante fiscal digital cuando les sea solicitado.
- Cumplir con las especificaciones que en materia de informática determine el SAT mediante reglas de carácter general.

Como es de notarse, todas estas obligaciones se fueron detallando a lo largo de este trabajo, como es el trámite obligatorio de la Fiel, el CSD, la importancia de cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 29-A, las consecuencias que trae consigo el incumplir con ellos, la validez de los comprobantes fiscales, así como las demás especificaciones que vienen señaladas en el artículo en mención, por lo no es necesario profundizar en cada caso en concreto, pero si es importante dejar en claro tanto las obligaciones que se deben de cumplir en materia de comprobantes fiscales tanto a cargo de quien expide comprobantes fiscales así como de quién recibe, y de esta manera no haya incertidumbre respecto de cuales son las obligaciones a cumplir de cada uno.

El SAT por su parte menciona cuáles son las obligaciones de quienes emiten facturas electrónicas, como son:

- Reportar mensualmente las facturas electrónicas emitidas.
- Conservar en medios electrónicos actualizados las facturas electrónicas y tenerlas a disposición de las autoridades fiscales.
- Proveer a la autoridad de una herramienta de consulta de la información de las facturas electrónicas.
- Expedir facturas electrónicas globales que amparen las operaciones efectuadas con el público en general a través del RFC genérico.

- Expedir facturas electrónicas para extranjeros a través del RFC genérico.¹²⁴

Del mismo modo menciona cuáles son las obligaciones de quienes reciben facturas electrónicas:

- Conservar las facturas electrónicas recibidas en medios electrónicos en medios electrónicos actualizados.
- Proveer a la autoridad de una herramienta de consulta de la información de las facturas electrónicas.
- Verificar que el folio que ampara la factura electrónica fue autorizado al emisor si el certificado que ampare el sello digital se encuentra registrado y no ha sido cancelado.¹²⁵

Por otro lado y conforme a lo visto en el punto 2.3 de este capítulo, el no expedir comprobantes fiscales puede constituir un delito que se sanciona con prisión. El comprobante fiscal es un documento indispensable para poder deducir de impuestos la adquisición de bienes o la prestación de servicios, siempre y cuando se traten de erogaciones estrictamente indispensables para la actividad del contribuyente. Exigir el comprobante fiscal es la forma de ayudar a evitar la evasión de impuestos. Si al solicitarlo, el proveedor o arrendador del bien, o el prestador del servicio no lo entrega, se debe denunciar la situación a través del portal del SAT en el apartado de quejas y denuncias o vía telefónica al 01 800 INFOSAT (46 36 728).¹²⁶

¹²⁴CFR. Portal del SAT.

http://portalsatprueba.plataforma.sat.gob.mx/fichas_tematicas/comprobantes_fiscales/Paginas/obligaciones_cfd.aspx. Consultado el 25 de enero de 2013.

¹²⁵CFR. Portal del SAT.

http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/e_sat/comprobantes_fiscales/15_6554.html. Consultado el día 25 de enero de 2013.

¹²⁶Portal Organización Arriola y Asociados. <http://orgarriola.org/noticias.php>. Consultado el día 20 de enero de 2013.

Por último, es importante recordar que son infracciones en materia de comprobantes fiscales:

- No expedir o no entregar comprobantes de las actividades cuando las disposiciones fiscales lo establezcan;
- Expedir comprobantes sin requisitos fiscales;
- Expedir comprobantes asentando nombre, denominación, razón social o domicilio de una persona distinta a la que adquiere el bien o contra el servicio;
- No expedir comprobantes fiscales de manera reiterada puede tipificarse como defraudación fiscal, delito que se sanciona hasta con nueve años de prisión, dependiendo del monto de lo defraudado.

Podemos concluir que las obligaciones en materia de comprobantes fiscales son muy simples si establecemos como parámetro a seguir que todos los contribuyentes tendrán la obligación de expedir comprobantes fiscales digitales siempre y cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedirlos mediante documentos digitales a través de la página de internet del SAT, de igual forma quién solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genere un tributo tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo. Detrás de esto sabemos que hay un sinnúmero de requisitos, cuestiones y actividades que hay que realizar por parte de los contribuyentes para que esta expedición y recepción de comprobantes se haga de la mejor manera y no cause perjuicio a ninguna de las dos partes.

CAPÍTULO III.- FLEXIBILIZAR LOS REQUISITOS COMO SOLUCIÓN AL PROBLMA (PROPUESTA)

Como se vio en el primer capítulo de este trabajo, el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal se establece la obligación de todos los mexicanos de contribuir con los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estados o Municipios en donde residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Estas leyes van a establecen las condiciones por medio de las cuales los contribuyentes van a cumplir con sus obligaciones. Si el contribuyente deja de pagar todos o parte de sus impuestos da como resultado un incumplimiento de sus obligaciones fiscales. En el tema de este trabajo puede darse el incumplimiento de la obligación fiscal como podría ser la emisión de comprobantes apócrifos, que podrá tener como consecuencia uno de los problemas más grandes en esta materia, como es la evasión fiscal.

Recordemos que los comprobantes fiscales vigentes para el 2013 son los CFD, los cuales se generaran por medios propios del los contribuyentes; CFDI para aquellos contribuyentes que hayan optado por emitir facturas a través de un proveedor autorizado; y la factura impresa CBB, para aquellos contribuyentes cuyo ingreso acumulable no sea mayor a 4 millones de pesos.

Como ya se mencionó, la verificación de autenticidad de los CFDI, CFD y de los comprobantes impresos con CBB es de gran importancia, ya que en caso de que el contribuyente que recibe el comprobante no haga dicha verificación trae como consecuencia que viole las leyes fiscales, no poder deducir ni acreditar dicho comprobante, además podrá ser acreedor de una multa, clausura de su negocio y/o la comisión del delito de defraudación fiscal y ser sancionado por la autoridad hacendaria.

De igual forma, los contribuyentes que expidan comprobantes fiscales electrónicos, tendrán como obligación almacenar las facturas electrónicas en formato XML, medios magnéticos, ópticos o cualquier otro medio de almacenamiento informático, ya que conforme a lo establecido en las leyes fiscales, es la forma en la que los comprobantes electrónicos se podrán acreditar o deducir fiscalmente. Dicho almacenamiento forma parte de la

contabilidad que debe de guardarse por un lapso de 5 años según lo establecido en el artículo 30 del CFF.

La propuesta que se presenta en el presente trabajo tiene como principal fin simplificar la legislación fiscal vigente, respecto a los requisitos que deben de contener los comprobantes fiscales, a efecto de que los mismos queden establecidos de manera clara, sencilla y entendible para los contribuyentes, con lo cual se otorga mayor seguridad jurídica a los mismos y así poder estar en condiciones de poder cubrir íntegramente con todos y cada uno de los requisitos de dichos comprobantes y cumplir con sus obligaciones fiscales. Se propone que todos aquellos requisitos que no se encuentren en el CFF como podrían ser los que se encuentren en reglas de carácter general, tengan un rango legal más elevado y que se establezcan en el código en mención. De igual forma, se propone el suprimir requisitos que sean innecesarios y conservar simplemente los que lo sean, para que así se tenga la debida seguridad jurídica en las transacciones que se realicen. Un ejemplo de esto es lo que se hizo para el año 2012, en el cual se suprimió de los comprobantes algunos requisitos como el nombre, denominación o razón social y domicilio fiscal de quien los expide y conservar solamente su clave del registro federal de contribuyentes, ya que dicha información se puede obtener del mismo. Por lo tanto se busca que haya una interacción tanto del Poder Legislativo y de las autoridades fiscales y así buscar alguna política o programa para que se simplifiquen en gran medida los requisitos en los comprobantes fiscales y establecer ya no un marco normativo deficiente en este aspecto, sino uno claro, sencillo y de fácil comprensión para que de esta manera sea fácil el cumplimiento de las obligaciones en materia de comprobantes fiscales.

Lo anterior se propone en virtud de que para el año 2012, los requisitos de los comprobantes fiscales eran aproximadamente 150, los cuales se encontraban dispersos en leyes, reglamentos, RMF, reglas de carácter general en materia de comercio exterior; situación que generaba una carga administrativa para los contribuyentes que al no tener los conocimientos necesarios para poder emitir comprobantes de manera correcta, se encuentran en la necesidad de realizar un gasto para que otra persona lo asesore y así pueda cumplir con sus obligaciones de manera correcta, por lo complejo que

en muchos aspectos resulta cumplir con estas obligaciones en relación con los comprobantes fiscales.

Además, existen requisitos que se encuentran duplicados en diversas disposiciones fiscales, los cuales se pretenden suprimir de las mismas estableciendo sólo uno, ya que por un lado puede generar confusión al contribuyente cuando expide comprobantes fiscales y observar el mismo requisito en dos leyes diferentes, por otro lado resulta ocioso por parte del legislador no hacer un análisis de este tema y establecer requisitos por duplicado, que se podría evitar si se tuviera una visión clara del problema social que genera el establecer un exceso de requisitos en diferentes leyes fiscales.

Otro aspecto que se podría recalcar es que no existe un nombre en específico para designar a los comprobantes fiscales, es decir, no existe uniformidad en su denominación, usando nombres como facturas, recibos, documentación probatoria, nota de venta, entre otros, (denominaciones que se utilizaron a lo largo de este trabajo) situación que podría dificultar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones al haber confusión por la no uniformidad en su denominación.

Por todo lo anterior, la manera en la que está constituido nuestro sistema fiscal y la forma establecida para la emisión de comprobantes fiscales, resulta para el contribuyente en muchos casos difícil por tener un exceso de requisitos regulados en diversas leyes, reglamentos, resolución miscelánea fiscal, etc., tiene como consecuencia que dicho comprobante tenga alguna anomalía que pueda generar una infracción para el contribuyente emisor, así como el no poder acreditar ni deducir el comprobante por el contribuyente receptor.

En este orden de ideas, se propone simplificar los requisitos de los comprobantes fiscales y compilarlos en el CFF, y si esa posibilidad no es factible, crear una nueva ley que contenga todos los requisitos, obligaciones de los contribuyentes, sanciones, infracciones y delitos que podrá cometer el contribuyente en caso de no cumplir con sus obligaciones en la materia y hacer las reformas necesarias año con año, dependiendo de los avances tecnológicos y las necesidades que requiera la sociedad, a efecto de facilitar su

cumplimiento, sin que esto requiera una modificación de fondo, solo de forma, ya que como se han visto a lo largo de este trabajo, la introducción de los comprobantes fiscales digitales a nuestro país, y la manera en como se ha ido estableciendo en nuestra legislación fiscal, ha traído más ventajas que desventajas, principalmente el beneficio que trae ecológicamente por el ahorro de papel que habría a nivel nacional, así como la seguridad del contribuyente tanto emisor como receptor de comprobantes, ya que con los avances en la tecnología difícilmente se puede falsificar un factura electrónica o expedir un comprobante apócrifo por medios electrónicos.

En mi experiencia, al estar realizando este trabajo y estar buscando todos los requisitos fiscales en las diversas leyes que los regulan, tardé alrededor de un mes en encontrar todos, sin saber a ciencia cierta si los encontré en su totalidad ya que en ninguna ley se establece el número exacto de requisitos. Ahora pongámonos en el lugar de una persona que no tenga los conocimientos necesarios para saber dónde buscar estos requisitos, así como cuáles son los lineamientos que establece el SAT para poder expedir comprobantes fiscales, aunado a que hay personas que no les es entendible o comprensible los aspectos jurídicos, por lo cual el contribuyente tendrá que hacer un gasto más y contratar a alguna persona para que lo asesore en lo necesario y poder expedir de manera correcta comprobantes fiscales; dicha búsqueda se me hizo desgastante, tediosa y además nada sencilla, por lo que de cierto modo me pongo en el lugar del contribuyente que quiera empezar a emitir comprobantes, y al ser esto demasiado complejo, una opción viable sería asentarse en el comercio informal, lo cual trae pérdidas económicas al país así como la existencia hoy en día de una gran evasión fiscal por concepto de comprobantes apócrifos o por la no expedición de los mismos.

Otro aspecto importante a señalar y por lo que en el primer capítulo de este trabajo se hablaron de los derechos humanos, es que la expedición de comprobantes fiscales por medios electrónicos es inconstitucional, en el sentido de que una autoridad como es el SAT que es un órgano desconcentrado de la SHCP, con carácter de autoridad fiscal que tiene como objeto, entre otros, el de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de las disposiciones fiscales, y conforme a la segunda resolución de modificaciones

ala RMF para 2013, se establece la obligación por parte de los contribuyentes de que para el año 2014 sea obligatorio por disposición de ley expedir comprobantes fiscales electrónicos en su totalidad, siendo el año 2013 una etapa de transición para que esto se pueda lograr, con lo cual no hay conformidad o apego de tal disposiciones con lo estipulado en la CPEUMya que en ningún apartado se establece la obligación por parte de los gobernados de tener algún medio electrónico, como lo puede ser una computadora, Laptop, Internet o algún dispositivo, ni la facilidad de acceder a ellos, por medio de los cuales se tenga la posibilidad de expedir comprobantes fiscales por medios electrónicos, con lo cual se afectan los intereses jurídicos de las personas y por lo tanto los derechos humanos de los mismos en relación de que muchos de los requisitos a cumplir en los comprobantes fiscales tienen que ver con medios electrónicos. En virtud de la reforma a los derechos humanos del 11 de junio de 2011, en el artículo 1 de la CPEUM se establece la protección a los mismos establecidos en los tratados internacionales en materia fiscal de los que México sea parte, así que aunque nuestra Ley Suprema no establezca la obligatoriedad de tener un medio electrónico o no nos facilite el acceso a estos medios y los tratados internacionales sí lo hagan, toda persona interesada podrá remitirse al Tribunal correspondiente a cada caso en concreto y pedir se subsane la violación a sus derechos humanos. En todo caso debería de establecerse que es opcional el expedir comprobantes fiscales por medios electrónicos o impresos, dependiendo de la capacidad que tenga el contribuyente de poder adquirir esta tecnología o de seguir emitiendo comprobantes impresos por los medios tradicionales y de esta manera ya no se estaría obligando a nadie a hacer algo que por disposición de la Ley Suprema no se está obligado a hacer, como lo es el de tener algún dispositivo por medio del cual puedas expedir facturas electrónicas.

Debido a la segunda resolución de modificaciones a la RMF para 2013 del, se derogan todas las reglas que hacían referencia a los CFD, por lo que la fecha límite para seguir expidiendo este tipo de comprobantes será el 31 de diciembre de 2013. Con esto se reitera que para el 2014, la autoridad fiscal pretende tener solo un esquema de comprobación, es decir, los CFDI y de esta

manera dejar atrás el primer esquema de comprobación que se introdujo al país (CFD), así como el comprobante impreso (CBB).

De igual manera, la segunda resolución de modificaciones a la RMF para 2013, señala que a partir del 1 de enero de 2014, los contribuyentes sólo podrán expedir comprobantes impresos CBB, cuando en el último ejercicio fiscal declarado hubieran manifestado ingresos acumulables iguales o inferiores a \$250,000.00. Se debe de aclarar que estos ingresos se determinarán únicamente con aquéllos que deriven de ingresos, actos o actividades por los cuales exista la obligación de expedir comprobantes fiscales.

Por lo anterior, los comprobantes impresos CBB desaparecerán en su totalidad para el año 2014, por lo que los contribuyentes que rebasen los \$250,000.00 deberán de cambiarse al esquema de comprobación de los CFDI, ya que se pretende que para finales de año, todos los contribuyentes expidan comprobantes bajo esta modalidad.

En este sentido, la Cámara Nacional de la Industria de Artes Gráficas (CANAGRAF), estima que desde enero de 2011 la sustitución gradual de los comprobantes impresos por los comprobantes electrónicos, ha causado la pérdida de casi 400 mil empleos y el cierre de numerosas pequeñas impresas. De igual manera calculan que a partir de 2013, cerca de 7,100 pequeños impresores que contaban con la autorización oficial para imprimirlos perdieron esa figura, por lo que deberán de dedicarse a otra área del mercado. Ante ello, estos 7,100 pequeños talleres de impresión requieren de esquemas de financiamiento, aún no existentes para que puedan renovar y/o adquirir equipo y maquinaria necesaria para incursionar en otras especialidades de la industria gráfica.¹²⁷

Recordemos que los comprobantes CFDI se deberán de expedir por un PAC, que son los proveedores autorizados por el SAT, los cuales están publicados en su página de internet con la finalidad de mostrar al contribuyente

¹²⁷CFR. Termina la vigencia de los comprobantes fiscales impresos. (3 de octubre de 2012). ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/boletines/com2012_088.pdf. Consultado el 20 de febrero de 2013.

cuáles son los autorizados, a efecto de brindar seguridad al contribuyente que tenga la obligación de expedir facturas electrónicas. Estos son elegidos por los contribuyentes dependiendo de su capacidad económica o de los paquetes y servicios que brinden los mismos, los cuales validan, asignan folios y les incorporan el sello digital del SAT a los CFDI generados. Dichos proveedores tendrán una función muy importante para el año 2014, ya que para ese año los contribuyentes con ingresos mayores a \$250,000.00 anuales tendrán que contratar los servicios de los mencionados PAC, los cuales generan una carga administrativa para el contribuyente y sobre todo un gasto adicional que tendrán que cubrir, a diferencia de los con los CFD, los cuales se generan por medios propios.

A efecto de ejemplificar los costos de los PAC se muestran los siguientes:

“InvoiceOne” es el proveedor autorizado No. 57203, el cual cuenta con los siguientes precios:

Paquetes de folios CFDI:

- 10 folios \$99.00
- 50 folios \$350.00
- 100 folios \$690.00
- 300 folios \$1,100.00
- 500 folios \$1,500.00
- 1000 folios \$2,500.00
- 3000 folios \$3,300.00
- 5000 folios \$4,750.00

U otra opción sería “Folios Digitales” que es el proveedor autorizado No. 55710, el cual cuenta con los siguientes precios:

Paquetes de folios CFDI:

- 25 folios \$390.00
- 50 folios \$490.00
- 100 folios \$899.00

- 300 folios \$1,350.00
- 500 folios \$1,650.00
- 1000 folios \$2,750.00
- 2500 folios \$5,350.00
- 5000 folios \$9,350.00

Estos costos se muestran con la intención de que el lector se de una idea de cual es la carga monetaria que tiene que realizar el contribuyente para poder generar facturas electrónicas CFDI para el año 2014, precios que varían dependiendo de los servicios y paquetes que ofrezcan los PAC a los contribuyentes, el cual es un negocio muy rentable para ese año, ya que los mismos PAC venden franquicias para que las personas que las quieran adquirir puedan tener su propio negocio, siempre y cuando realicen la inversión correspondiente, al cual tienen opción de incursionar aquellos talleres de impresión de comprobantes que se quedan sin materia de trabajo debido a las reformas señaladas con anterioridad, lo cual se podrían hacer con un esquema de financiamiento, que para muchos tal vez no se encuentre a su alcance.

Un aspecto que motiva a la presente propuesta, es que las finanzas públicas resintieron en 2010 una pérdida de casi 32 mil millones de pesos, una de las consecuencias, fue la emisión de facturas apócrifas que trajo consigo el que se dejara de pagar una parte importante del IVA. El monto de ese daño al erario causado por la evasión fiscal alcanza una dimensión que resulta casi cuatro veces superior a la recaudación del Impuesto sobre Depósitos en Efectivo (IDE) lograda a lo largo de todo 2010.¹²⁸

La información anterior, es resultado de sendas investigaciones encargadas ex profeso por el SAT a especialistas de la Universidad Autónoma de Nuevo León sobre la evasión en el pago del Impuesto ISR sobre nóminas a través de terceros, y de El Colegio de México sobre la evasión fiscal derivada de los distintos esquemas de facturación; los cuales descubrieron que la expedición de facturas apócrifas representa una evasión fiscal que cada año se

¹²⁸CFR. Cardoso, Víctor. (9 de febrero de 2011) Perdió el fisco \$32 mil millones en 2010 por outsourcing y facturas apócrifas. *La Jornada*. <http://www.jornada.unam.mx/2011/02/09/economia/031n1eco>. Consultado el día 10 de febrero de 2013.

eleva a unos 16 mil millones de pesos, de los cuales 11 mil millones corresponden al Impuesto ISR y 5 mil más por IVA.¹²⁹

Cabe aclarar que una factura apócrifa es un documento en el que de manera intencional se ha puesto información falsa. Hay diversos motivos por lo que se podrían emitir facturas apócrifas, como lo es el exceso de requisitos en los comprobantes fiscales, la modificación de la tasa del IVA, pago a trabajadores que no están registrados en la nómina de una empresa, obtener del fisco devoluciones que no correspondan al contribuyente o tratar de ocultar la procedencia de algunos productos. Esta información puede referirse tanto a los datos del contribuyente que emite, tanto como el que recibe el comprobante, así como los datos de la transacción que se esté realizando, el monto de lo facturado o cualquier otro requisito que señalen las leyes fiscales. Como consecuencia de lo anterior es que el contribuyente puede cometer el delito de defraudación fiscal, que establece que aquel contribuyente que con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal cometerá el citado delito y sus diversas penas.

Complementando al párrafo anterior, el delito de defraudación fiscal se regula en el artículo 109, el cual establece en sus fracciones VII y VIII que a quién le dé efectos fiscales a los comprobantes en forma impresa cuando no reúna los requisitos de los artículos 29, 29-A y 29-B fracción I, será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal.

Otro gran problema al que se enfrenta nuestra sociedad, es la existencia de grandes sectores de comercio informal que existen en nuestro país, en el cual se realizan evidentemente transacciones ilegales, como comercializar productos provenientes de otro país de procedencia ilícita, artículos robados, productores de artículos pirata, narcotráfico, etc. El que exista un exceso de requisitos para la emisión de los comprobantes fiscales, es uno de las principales causas por las cuales hay un gran número de personas en el sector informal que trae como principal consecuencia la generación de comprobantes apócrifos.

¹²⁹Ídem.

Esto fomenta de manera negativa a la economía formal de nuestro país, por lo que las autoridades fiscales se vieron en la necesidad de crear impuestos como el IDE, de tal manera que si una persona que se encuentra en el sector informal gana cierta cantidad de dinero, al momento que lo deposite y sobrepase los \$15,000.00 en un mes, se le cobrará la tasa del 3% sobre la cantidad que exceda los \$15,000.00. Este impuesto fue creado para disminuir la informalidad y combatir el lavado de dinero, se eliminará ya que recaudó muy poco, de tal manera que los contribuyentes habituales eran los que soportaban este impuesto.

Con el diseño de nuestro sistema legal, el cual establece una complejidad para el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en materia de comprobantes fiscales estableciendo un exceso de requisitos para su emisión por lo que debe haber una mayor intervención de la autoridad fiscal en este tema, disminuyendo esta complejidad de nuestro sistema normativo además de fomentar una cultura fiscal en los contribuyentes para que estos tengan como primer fin, el cumplimiento voluntario de nuestros impuestos.

Por último, si las autoridades fiscales pretenden que para el año 2013 desaparezcan los comprobantes impresos y que en su totalidad se emitan comprobantes digitales, se propone que exista un esquema de financiamiento por parte del Estado o la obligación por parte del mismo para proporcionar la tecnología necesaria para que todos los obligados a expedir comprobantes fiscales digitales puedan expedirlos sin mayor problema, y así no haya pretexto para no cumplir con las obligaciones señaladas en las leyes fiscales. Esto deberá estar establecido a nivel constitucional, para que así no exista una disyuntiva en lo que propone la autoridad fiscal de expedir en su totalidad los comprobantes fiscales a través de medios digitales y lo establecido en la Ley Suprema. Todo esto será en beneficio de las pequeñas y medianas empresas (Pymes) por lo cual se pretende que haya una difusión permanente y extensiva para dar a conocer las bondades de este esquema de financiamiento. Lo anterior también traerá un beneficio a nuestro sistema fiscal, porque como se mencionó anteriormente, este sistema de facturación electrónica se empezó a utilizar desde 2005, siendo un proceso lento y costoso, resultando una gran

pérdida de dinero para el país así que se ve reflejado en el daño que hubo al erario por emisión de facturas apócrifas ya que fue casi 4 veces mayor a lo recaudado por el IDE en 2010, por lo que si existiera esta campaña para difundir las bondades del esquema de financiamiento para adquirir la tecnología necesaria e implementarlas en sus negocios sería un incentivo para aquellos contribuyentes que no están regulados ante las autoridades fiscales sean parte del sector formal.

CONCLUSIONES

1.- En el portal del SAT se menciona que los contribuyentes que han utilizado el esquema de facturación electrónica han visto los beneficios que trae en materia de seguridad, disminución de costos, optimización de controles internos e impulso de mejores procesos tecnológicos, por lo que este tipo de facturación en la medida que se ha ido introduciendo al país, ha ido incrementando su emisión, mientras que la de comprobantes impresos ha disminuido; de igual manera los avances tecnológicos se han ido reflejando en la manera de expedir comprobantes fiscales en el país, ya que hace algunos años solo había representaciones impresas de los mismos y a partir del año 2011 ya se establece como obligación que el contribuyente emita comprobantes fiscales digitales, esquema de facturación con el que estamos de acuerdo, pero estamos en la postura que debe de permitirse en paralelo la facturación tradicional.

2.- A grandes rasgos, el SAT se encuentra recibiendo más de 100 millones de operaciones de declaraciones y pagos al año, de las cuales más de 90% se llevan a cabo por medios electrónicos. Actualmente, todos los servicios que ofrece el SAT, pueden efectuarse desde el portal de internet cualquier día, en cualquier lugar, sin filas, sin papel y de una manera más fácil, pero no todos los contribuyentes tienen acceso a un dispositivo electrónico, así como al internet para acceder a este portal electrónico, por lo que no es un beneficio que esté al alcance de todos.

3.- Nuestro sistema legal establece una complejidad para el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones en materia de comprobantes fiscales estableciendo un exceso de requisitos para su emisión, por lo que debe de haber una mayor intervención de la autoridad, disminuyendo la complejidad normativa además de fomentar una cultura fiscal para que el cumplimiento sea voluntario, y esto se logrará dando transparencia al destino de los impuestos ya que de esta manera el contribuyente sabrá que el cumplir con sus obligaciones se retribuye en beneficios para sí y para la sociedad.

4.- Uno de los grandes problemas que enfrenta la sociedad es el que exista el comercio informal, lo que se da en gran medida por el exceso de requisitos que se establecen para la emisión de comprobantes fiscales, ya que al ser muy compleja su emisión, los contribuyentes prefieren instalarse en el sector informal, porque se evitan el expedir los comprobantes fiscales con todos los requisitos que exigen las leyes de la materia, entonces se deben de unificar y no mantener diferentes modelos que complican el esquema de la deducibilidad y el acreditamiento de los mismos, siendo esto un incentivo para el contribuyente de formar parte del sector formal del país.

5.- Las ventajas que tiene el comprobante impreso es que el proceso de emisión es muy simple y no se requiere de una sofisticada tecnología para su emisión, además el miedo del contribuyente a enfrentarse a un nuevo esquema de facturación, los mantiene expidiendo este tipo de comprobantes. Sus desventajas son, que ocupan demasiado espacio para su almacenamiento, además del desgaste ecológico que genera su emisión, por lo que estamos de acuerdo que se hayan implementado los comprobantes digitales de manera paralela a estos.

6.- En relación a los comprobantes digitales, una de las grandes ventajas que tiene es el ahorro en la emisión de papel, una mayor simplificación el proceso de generación de los mismos, el almacenamiento a través de medios digitales y sobre todo, que no ocupa espacio físicamente. Sus desventajas radican en que en los últimos años los avances tecnológicos son muy rápidos y tal vez la tecnología de nuestro país no sea la adecuada para estar a la par de estos cambios, por lo que se necesita una inversión en esta tecnología, dinero que tal vez no lo tengan todos, sobre todo las pequeñas empresas, por lo que en dado caso ya no podrían emitir facturas electrónicas al no poder cubrir los requisitos señalados en las leyes fiscales, por lo que es conveniente no dejar de usar comprobantes impresos y usar comprobantes digitales al criterio del contribuyente , es decir, que el contribuyente elija el tipo de comprobante ya sea digital o impreso.

7.- A partir del año 2014 se pretende que se emitan comprobantes digitales en su totalidad, pero no todos los contribuyentes tienen acceso a esta tecnología, por lo que una solución al problema sería el difundir un esquema de financiamiento o el fácil acceso a medios electrónicos a efecto de que puedan expedir comprobantes digitales, dirigido especialmente a aquellos contribuyentes que se les es complicado el adquirir la esta tecnología, lo cual será un incentivo para pertenecer al sector formal y que cumplan con sus obligaciones fiscales y de esta manera no vulneraría los intereses jurídicos de los contribuyentes y por lo tanto, tampoco sus derechos humanos.

8.- Buscar todos y cada uno de los requisitos de los comprobantes en todas las leyes fiscales, tardamos aproximadamente un mes en recabar los requisitos de los mismos, siendo desgastante dicha búsqueda, por lo cual el contribuyente que en su momento realice y no tenga a la mano los recursos para una persona que lo asesore en esta materia, lo más probable y fácil para él será que lo expedita erróneamente o que no lo haga.

9.- Se concluye que debe de haber una mayor interacción entre las autoridades fiscales y el Poder Legislativo para buscar una política o programa para la simplificación de los requisitos de los comprobantes fiscales a efecto de que los mismos queden establecidos de manera clara, sencilla y entendible para los contribuyentes, lo que tendrá como consecuencia un fácil cumplimiento de los requisitos de los mismos, con lo cual se les dará seguridad y certeza jurídica si están establecidos sólo en el CFF y para que esto se logre la autoridad debe de organizar foros de consulta y de crítica para el mejoramiento de la normatividad en este tema.

10.- En México a pesar de todos los problemas que enfrenta nuestro sistema fiscal, tanto por la actuación de las autoridades fiscales en el sistema fiscal de nuestro país, como en la cultura que tienen los contribuyentes para el pago de los impuestos de manera voluntaria, se tiene la intención e iniciativa de ir a la vanguardia en el tema de evasión fiscal, problema que como ya se ha mencionado es, entre otros, es derivado del exceso de requisitos que hay en los comprobantes fiscales y que orillan de alguna manera a emitirlos con

errores o no expedirlos. Esto en parte es por la gran cantidad de reformas que existen año con año en nuestras leyes fiscales y lo complejo de requisitarlos.

11.- De los aproximados 150 requisitos que se contienen en diferentes disposiciones, entre ellas disposiciones de carácter general, es indispensable que para lograr brindarle certeza jurídica al contribuyente, se frene la volátil postura de la autoridad, estableciendo que los requisitos sólo podrán contenerse en ley, ya que por lo complicado y la deficiente normatividad en materia de comprobantes fiscales, el contribuyente puede encuadrar en la comisión de un delito.

BIBLIOGRAFÍA.

1. Álvarez Alcalá, Alil. Lecciones de Derecho Fiscal. Editorial Oxford. México 2010.
2. Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial THEMIS. Décima novena edición. México 2005.
3. Borja Soriano, Manuel. Teoría general de las obligaciones. Editorial Porrúa. Décima segunda edición. México 1991.
4. Burgoa, Ignacio. Las garantías individuales. Décimo sexta edición. Editorial Porrúa. México 1982.
5. Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal. Editorial IURE. Sexta Edición. México 2007.
6. Castro Valdez, Penélope. 175 preguntas y respuestas sobre comprobantes digitales. Editorial ISEF. México 2011.
7. Castro Valdez, Penélope. Deducibilidad de comprobantes digitales e impresos. Editorial ISEF. México 2011.
8. Comisión Nacional de Derechos Humanos. Manual sobre derechos económicos, sociales, culturales y ambientales. México 2004.
9. De la Garza, Sergio Francisco. Derecho financiero mexicano. Editorial Porrúa. Vigésima octava edición. México 2010.
10. Flores Zavala, Ernesto. Elementos de finanzas públicas mexicanas. Décima quinta edición. Editorial Porrúa. México 1998.
11. Hernández Rodríguez, Jesús F. y Galindo Cosme, Mónica Isea. Comprobantes digitales. Editorial ISEF. México 2010.

12. Monroy Cabra Marco Gerardo. Los Derechos Humanos. Editorial THEMIS. Colombia 1980.
13. Ortega Carreón, Carlos Alberto. Derecho fiscal. Editorial Porrúa. México 2009.
14. Ortega Maldonado, Juan Manuel. Lecciones de derecho fiscal. Editorial Porrúa. México 2009.
15. Pacheco Pulido, Guillermo. Control de convencionalidad. Tratados internacionales de los derechos humanos. Editorial Porrúa. México 2012.
16. Pérez Chávez, José. et al. El correcto manejo de los comprobantes fiscales. Editorial Tax. Quinta Edición. México 2006.
17. Pérez Chávez, José y Fol Olguín, Raymundo. Facturación Electrónica. Guía para el correcto manejo de los comprobantes fiscales digitales. Editorial Tax. México 2010.
18. Ponce Gómez Francisco y Ponce Castillo Rodolfo. Derecho Fiscal. Editorial LIMUSA. Décimo segunda edición. México 2009.
19. Quintana Roldán, Carlos F., y Sabido Peniche, Norma. Derechos humanos. Editorial Porrúa. Primera edición. México 1998.
20. Recaséns Siches, Luis. Tratado general de filosofía del derecho. Editorial Porrúa. Decimoséptima edición. México 2004.
21. Reyes Altamirano, Rigoberto. Elementos básicos de derecho fiscal. Universidad de Guadalajara. Coordinación editorial. Segunda edición. México 2001
22. Ríos Granados, Gabriela. Control de proporcionalidad en el Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa. México 2009.

23. Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho fiscal. Editorial Oxford. Segunda edición. México 1998.

24. Sánchez Gómez Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Porrúa. Octava edición. México 2011

25. Sánchez Vega, Javier Alejandro. La obligación civil y fiscal. Editorial SISTA. México 2005.

26. Venegas Álvarez, Sonia. Derecho Fiscal. Editorial Oxford. Primera edición. México 2011.

Legislación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Consultada en el sitio web de la Cámara de Diputados en la siguiente dirección <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Consultada en el sitio web de la Cámara de Diputados en la siguiente dirección. <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lisr.htm>

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Consultada en el sitio web de la Cámara de Diputados en la siguiente dirección. <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/liva.htm>

Código Fiscal de la Federación. Consultada en el sitio web de la Cámara de Diputados en la siguiente dirección. <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>

Código Federal de Procedimientos Civiles. Consultada en el sitio web de la Cámara de Diputados en la siguiente dirección. <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cfpc.htm>

Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Consultada en el sitio web de la Cámara de Diputados en la siguiente dirección.
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_CFF.pdf

Declaración Universal de Derechos Humanos. Consultada en la página de la Organización de las Naciones Unidas en la siguiente dirección.
<http://www.un.org/es/documents/udhr/>

Convención Americana sobre Derechos Humanos. Consultada en la página de la Organización de los Estados Americanos en la siguiente dirección.
http://www.oas.org/dil/esp/tratados_B-32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos.htm

Revistas.

Carpizo, Jorge. Los Derechos Humanos: naturaleza, denominación y características. Cuestiones constitucionales. Revista mexicana de Derecho Constitucional. Núm. 25, junio-diciembre 2011.

Elizondo Meyer-Serra, Carlos y Pérez de Acha Luis Manuel. Separación de Poderes y Garantías Individuales: La Suprema Corte y los Derechos de los Contribuyentes. Cuestiones Constitucionales. Revista mexicana de Derecho Constitucional. Núm. 14, enero-junio 2006.

Gutiérrez Hernández, Deyanira Arizbe. “Cómputo de plazos en clausuras como sanción por la no expedición de comprobantes fiscales.” Nuevo consultorio fiscal. México, Número 412, 2º quincena de octubre de 2006.

Sagüés, Néstor Pedro. “El control de convencionalidad” como instrumento para la elaboración de un lus Commune interamericano. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

Solís García, José Julio. “Comprobantes fiscales”. Consultorio fiscal. México, Número 453, 1º quincena de julio de 2008.

Diccionarios.

Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas/UNAM.

Orizaba Monroy, Salvador. *Diccionario Jurídico. El ABC del Derecho.* Editorial SISTA. México 2008.

Sitios web

Chávez Peñúñuri, Octavio. (28 de noviembre de 2012). *Resumen económico al 23 de noviembre de 2012.* Tribuna.

http://tribuna.info/index.php?option=com_content&task=view&id=255872&Itemid=122

Del periódico “El Financiero”.

<http://elfinanciero.com.mx/component/content/article/53-nuestras-historias/1025-el-imcp-comunica-verificacion-de-los-comprobantes-fiscales-digitales.html>

Del periódico “El Universal”.

<http://www.eluniversal.com.mx/notas/885561.html>

Del periódico “La Jornada”.

<http://www.jornada.unam.mx/2011/02/09/economia/031n1eco>

Del Portal Organización Arrijoja y Asociados.

<http://orgarrijoja.org/noticias.php>

Del Servicio de Administración Tributaria.

ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/boletines/com2012_088.pdf.

ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_ftp/publicaciones/.../cfd/PyRFactElect.pdf.

<http://www.sat.gob.mx>

Del sitio web “Los impuestos”.

<http://losimpuestos.com.mx/comprobantes-fiscales-simplificados-requisitos-y-caracteristicas/>.

Del sitio web “Noticieros Televisa”.

<http://noticierostelevisa.esmas.com/economia/536095/oficial-factura-electronica-sera-unico-comprobante-fiscal/>.

Gutiérrez Luna, René Ulises. Comprobantes Digitales Fiscales 2010.

[http://www.canacintramochis.org.mx/images/Comprobantes Fiscales Digitales_2010.pdf](http://www.canacintramochis.org.mx/images/Comprobantes_Fiscales_Digitales_2010.pdf)

Pinto B., Miguel Ángel. *Nuevas obligaciones en comprobantes fiscales digitales. ZURICH.*

http://www.ama.org.mx/novedades/cambios_fiscales.pdf