

Universidad Nacional Autónoma de México

Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración



Título de la Tesina

“Comprobación fiscal alterna para impuestos federales en México”.

Seminario:

Integrador en fiscal, jurídica y financiera.

ESPECIALIZACIÓN EN FISCAL

Presenta: Anabel Cedillo Arroyo

Profesor: Jorge Santamaría García.

Ciudad Universitaria, 5 de junio de 2013



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

INDICE

LISTA DE ABREVIATURAS.....	4
PROBLEMA CIENTÍFICO	6
OBJETIVOS ESPECIFICOS.....	6
JUSTIFICACIÓN.....	7
INTRODUCCIÓN.....	8
Capítulo I, MARCO JURIDICO FISCAL	9
Principios constitucionales tributarios.....	9
El hecho imponible de la obligación tributaria.....	10
El hecho generador de la obligación tributaria.....	11
Elementos constitutivos de la tributación.....	11
La proporcionalidad como elemento esencial de la tributación.....	11
Los elementos esenciales de la proporcionalidad en la comprobación fiscal.	12
Base del tributo	15
Época de pago	15
Plazos y términos.....	16
Conclusión	16
Capitulo II. ANTECEDENTES DE LA FACTURA ELECTRÓNICA	17
La Ley Modelo del Comercio Electrónico (LMCE).....	17
Gobierno electrónico en México.....	17
Periodos de Transición de para la emisión de comprobantes fiscales digitales	18
Estado de cuenta bancario como documento fiscal.	18

Reformas al Código Fiscal de la Federación.	19
Definición de factura electrónica.	20
Conclusión	21
Capitulo III, REQUISITOS DE LOS COMPROBANTES FISCALES SEGÚN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	22
Comprobantes fiscales digitales, requisitos del artículo 29- A del CFF	22
Requisitos y características de los comprobantes fiscales emitidos de acuerdo al Art. 29-A del CFF y la RMF vigente:	22
Característica: Uso de la clave genérica.	23
Característica: Unidad de medida, clave vehicular, donativos.	23
Característica: Complementos para incorporar información fiscal en los CFDI.....	24
Característica: Medios de pago.	25
Característica: Datos de pedimento de importación.	25
Además de los requisitos contenidos en la RMF vigente:.....	25
Conclusión	26
Capitulo IV, COMPROBANTES FISCALES CONFORME A LA RESOLUCIÓN MISCELANEA FISCAL 2013 Y DE OTROS SECTORES.	27
Facilidades para la emisión de comprobantes fiscales en 2013	28
De las formas alternas de comprobación fiscal.....	29
1. Comprobantes fiscales en forma impresa (Artículo 29-B, fracción I del CFF).....	30
2. Estados de Cuenta como Comprobantes Fiscales (Artículo 29-B, fracción II del CFF).	31
3. Comprobantes fiscales emitidos conforme a facilidades administrativas (Artículo 29-B, fracción III del CFF).	32
Los comprobantes expedidos a público en general, Art.29-C, CFF	40
Resolución de facilidades administrativas 2013	41
Sector Primario (actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca)	41

Para los efectos de la LISR, LIVA y LIETU.	41
Para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	42
Sector de Autotransporte Terrestre de Carga Federal.....	44
Sector de Autotransporte Terrestre de Carga de Materiales y Autotransporte Terrestre de Pasajeros Urbano y Suburbano.	45
Conclusión	47
Bibliografía.....	48

LISTA DE ABREVIATURAS

BM – Banco de México

CBB – Código de Barras Bidimensional

CC – Código de Comercio

CFD – Comprobante Fiscal Digital

CFDI – Comprobante Fiscal Digital por Internet

CFF – Código Fiscal de la Federación

CNUDMI – Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional

CPEUM – Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

DOF – Diario Oficial de la Federación

EDI – Electronic Data Interchange (Intercambio Electrónico de Datos)

FIEL – Firma Electrónica Avanzada

HTML – Hyper Text Markup Language (Lenguaje de Marcado Hipertextual)

IES – Infraestructura Extendida de Seguridad

IATA – International Air Transport Association (Asociación Internacional de Transporte Aéreo)

LFMN – Ley Federal Sobre Metrología y Normalización

LIETU – Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

LISAN – Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos

LISR – Ley del Impuesto Sobre la Renta

LIVA – Ley del Impuesto al Valor Agregado

LMCE – Ley Modelo del Comercio Electrónico

NOM – Norma Oficial Mexicana

OCDE – Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

ONU – Organización de las Naciones Unidas

RCE – Reglamento del Comercio Exterior

RFC – Registro Federal de Contribuyentes

RMF – Resolución Miscelánea Fiscal

RFA – Resolución de Facilidades Administrativas

SAT – Servicio de Administración Tributaria

SCJN – Suprema Corte de Justicia de la Nación

SE – Secretaría de Economía

SGUM – Sistema General de Unidades de Medida

TI – Tecnologías de la información

TIC's – Tecnologías de la información y comunicación

XML – Extensible Markup Language (Lenguaje de Marcas Extensible)

PROBLEMA CIENTÍFICO

Clasificar las formas alternas de comprobación fiscal para la procedencia de las deducciones o acreditamiento en materia de impuestos federales en México

OBJETIVOS ESPECIFICOS

- I. Identificar las características de los comprobantes fiscales emitidos conforme a lo establecido en el artículo 29 – A del Código Fiscal de la Federación y RMF.
- II. Enunciar alternativas de cumplimiento de comprobación fiscal conforme a las facilidades administrativas generales (Resolución Miscelánea Fiscal) y las especiales de otros sectores.
- III. Categorizar cada tipo de comprobante y las peculiaridades en materia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU) y Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA).

JUSTIFICACIÓN

Una de las obligaciones que tienen los contribuyentes, personas físicas o personas morales, es expedir un comprobante fiscal por todas las operaciones que realicen, ya sea por una enajenación de bienes o por la prestación de un servicio profesional y, desde luego, por el otorgamiento del uso o goce de un bien.

Hasta el año 2010, esta obligación era de lo más sencillo de cumplirse ya que únicamente se tenía que consultar en la página del Servicio de Administración Tributaria (SAT) www.sat.gob.mx y seleccionar al impresor autorizado que tendría que maquilar sus comprobantes, tiempo de espera variaba dependiendo de la cantidad de comprobantes solicitados y de la carga de trabajo del impresor. Sin embargo esta modalidad a cambiado radicalmente desde el primer día del año 2011, puesto derivado de la modificación del artículo 29 del CFF, hoy en día se cuenta con una nueva forma de expedir comprobantes, previo a los periodos de transición de los CFD del presente código que tiene como destino exclusivamente el documento electrónico que ha evolucionado hasta nuestros días en materia de impuestos federales en México lo cual nos permite clasificarlos y enunciar características peculiares.

INTRODUCCIÓN

Al iniciar la investigación del presente trabajo me percaté de que la inclusión de la tecnología en la plataforma del SAT ha originado, entre muchos otros aspectos, la evolución de la manera en la cual los contribuyentes deben expedir sus comprobantes fiscales.

Es por esta razón que el presente trabajo pretende contribuir en materia de comprobantes fiscales alternos que se establecen en las leyes fiscales federales para efectos de su deducción o acreditamiento.

El SAT dio el primer paso hacia la digitalización de procesos documentales, al desarrollar el esquema de identificación y formato digital la FIEL, que sentó las bases para un nuevo esquema de comprobación: la factura electrónica, y es esta fé en el uso de las TI ha automatizado los procesos comerciales transformando los métodos de pago y permitiendo el uso del internet para facilitar el intercambio de la información.

Desde enero de 2011 es obligatoria la facturación electrónica y los contribuyentes deben expedir documentos digitales como comprobantes por las actividades que realicen.

Al respecto la C.P.C Angelina Arellanos Robledo integrante de la Comisión de Investigación Fiscal del colegio de Contadores Públicos reporta que un 78% de los contribuyentes han migrado al esquema de los CFDI mientras el 22% han implementado los CFD.

Capítulo I, MARCO JURIDICO FISCAL

Principios constitucionales tributarios

Los principios constitucionales tributarios son aplicables a todo ordenamiento jurídico contemplado en nuestra CPEUM, incluidos en el ámbito tributario. Entre ellos se encuentran los de proporcionalidad, equidad y legalidad (Celis, 2007, p.5).

Celis (2007) afirma: “Los elementos del tributo deben estar previstos en la Ley para que el contribuyente tenga certeza y seguridad jurídica en cuanto a su pago” (p.7).

“El principio de legalidad tributaria rige dos esferas:

- a) La esfera administrativa, donde se aplica el principio de legalidad administrativa (o también llamado preeminencia de ley)
- b) La esfera normativa, donde tiene aplicación el principio de reserva de ley” (Íbidem, p.9).

El principio de reserva de ley en materia tributaria debe asegurar que las cargas impuestas al ciudadano no quebranten su libertad individual ni patrimonial frente al sistema tributario, y por lo tanto legislador tome en cuenta la igualdad y capacidad contributiva en el momento de configurar y aplicar el sistema tributario y cada tributo en particular (Íbidem, p.10).

En el derecho mexicano el principio de reserva de Ley en materia tributaria se encuentra establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Mexicana el cual señala: “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” (Íbidem, p.11). Esta faz de la reserva de ley es conocida como su aspecto positivo.

El hecho imponible de la obligación tributaria

(Jarach Dino, s.f.) señala la definición de *hecho imponible* [cursivas añadidas] como la obligación tributaria del sujeto pasivo (contribuyente) del pago de una suma de dinero al estado que nace de una relación jurídica, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley (p.73).

Por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del fisco se hacen depender del verificarse de un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible (Íbidem p.73).

(Monroy Hernández, 2010, p.24) señala:

En relación con lo anterior, se cita el siguiente criterio del pleno de la SCJN, al resolver la acción de inconstitucionalidad 23/2005:

Conforme a los anteriores razonamientos, resulta lógico concluir que el hecho imponible al referirse a la capacidad contributiva del sujeto pasivo que lo actualiza, requiere de un elemento adicional para poder concretar el monto de la obligación tributaria, de manera tal que *se respeta la garantía de proporcionalidad tributaria en la medida en que exista congruencia entre el hecho imponible y la cuantificación de su magnitud* [cursivas añadidas], función de esta última que le corresponde al elemento tributario conocido como base imponible.

Asimismo, la exigencia de la congruencia entre hecho imponible y base, además de ser un requisito de proporcionalidad, es también una cuestión de lógica interna de los tributos [cursivas añadidas], pues de lo contrario existiría imprecisión en torno al cual es el aspecto objetivo efectivamente gravado y cuál es la categoría tributaria que efectivamente se regula, lo que inclusive puede incidir en la competencia de la autoridad legislativa, pues esta puede carecer de facultades constitucionales para gravar tal hecho.

De lo anterior se desprende que no solo por cuestión de técnica legislativa, sino también para definir la naturaleza del gravamen de que se trate y advertir el cumplimiento del principio de proporcionalidad tributaria debe existir una íntima relación entre el aspecto material y el aspecto mesurable del hecho imponible.

Localizable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Novena Época, Pleno, Jurisprudencia, Número XXI, mayo 2005; Tesis: P/J. 23/2005; pág. 781

El hecho generador de la obligación tributaria

El hecho imponible necesita actualizarse en la realidad en forma exactamente coincidente con la hipótesis normativa para que nazca la obligación tributaria y, a ésta realización, se le denomina hecho generador; por lo tanto el hecho generador es la actividad o situación en sí, del sujeto pasivo por la que se ubica en el presupuesto de hecho (hecho imponible) que produce consecuencias tributarias (Íbidem p.25).

Monroy (2010) define al hecho generador como:” la actividad, conducta situación en sí, localizado (a) en el tiempo y lugar a cargo del sujeto pasivo por la que se ubica en la hipótesis normativa (hecho imponible) que origina la obligación tributaria (pp. 24 y 25)”.

Elementos constitutivos de la tributación

La proporcionalidad como elemento esencial de la tributación.

Burgoa (2012) señala cuando se habla de proporcionalidad, nos referimos a la capacidad contributiva, lo que quiere decir la capacidad de pago público que tiene un particular, en otras palabras es la riqueza susceptible de ser gravada.

La proporcionalidad “en modo alguno significa prohibir la progresividad del impuesto (un impuesto es financieramente “progresivo”, por lo cual debe entenderse que la proporcionalidad no es rígida, si no es graduada.” (Villegas, 1994, pp. 205-206).

Los elementos esenciales de la proporcionalidad en la comprobación fiscal.

Los elementos esenciales de la proporcionalidad son aquellos sin los cuales la tributación no podría existir y que constituye el cúmulo de derechos y obligaciones básicas. Esto es, *elementos neutralizadores* y *elementos impositivos, respectivamente* [cursivas añadidas]. Los elementos esenciales impositivos de la tributación son el sujeto, el objeto, la base y la tasa o tarifa. Por su parte, los elementos esenciales neutralizadores son los exentos, los no incidentes normativos, *las deducciones* y *el acreditamiento* [cursivas añadidas]. A su vez los elementos accidentales son aquellos que pueden ser o no ser dentro de la dinámica tributaria (Burgoa, 2012, pp. 67).

Al decir que pueden ser o no ser, no quiere decir que no los contemple la ley. Al contrario a todos ellos los contempla, solo que pueden surgir o no dentro de una determinada esfera jurídica, de esta forma los elementos accidentales pueden ser, la devolución, la compensación, la pérdida fiscal, etc., ellos elementos que igualmente funcionan de manera impositiva o neutralizadora en la dinámica tributaria que se muestran en el cuadro 1 (Íbidem, pp.68).

Cuadro 1

Elementos Tributarios

ELEMENTOS ESENCIALES		ELEMENTOS ACCIDENTALES
Elementos impositivos	Elementos neutralizadores	Devolución
Sujeto	Exenciones	Compensación
Objeto	No incidencias	Generación de recargos
Base	Deducciones	Imposición de multas
Tasa o Tarifa	Acreditamientos	Pago a plazos. Etc.

Fuente: Elaboración propia a partir Burgoa (2012).

El principio de proporcionalidad se compone exclusivamente de los elementos esenciales (impositivos y neutralizadores), los cuales no son opuestos sino complementarios, pues para que una ley tenga proporcionalidad debe brindar derechos a la par que obligaciones, o viceversa (Burgoa, 2012, p.71).

Con respecto (...) la hipótesis legal neutralizante tributaria es la enemiga del hecho imponible. Su misión es la de destruir en forma total o parcial la consecuencia habitual de la realización del hecho imponible (Íbidem p. 71).

A su vez, los elementos neutralizadores se dividen en:

- Indispensables: aquellas erogaciones que logran la actividad preponderante del contribuyente; y
- Necesarias: aquellas erogaciones que mantienen la actividad preponderante del contribuyente (ídem p.71).

Esta diferencia es altamente importante ya que las dos palabras anteriores (indispensables y necesarias) no son sinónimas ni intercambiables entre sí, lo cual se dice en virtud de los diversos criterios jurisprudenciales que al tratar de interpretar la fracción I del artículo 31 de la LISR, indebidamente señalan que los gastos estrictamente indispensables y necesario no son iguales (ídem p.71).

En relación con lo anterior, se cita el siguiente criterio del pleno de la SCJN, al resolver la deducción de los gastos estrictamente indispensables y necesarios 1662/2006:

DEDUCCIÓN DE GASTOS NECESARIOS E INDISPENSABLES.

INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 29 Y 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. De la lectura de los artículos 29 y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que las personas morales que tributan en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen la posibilidad de deducir, entre otros conceptos, los gastos estrictamente indispensables; (...) resulta necesario interpretar dicho concepto, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate.

En términos generales, es dable afirmar que el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa (...).

De ello se sigue que los gastos susceptibles de deducir de los ingresos que se obtienen, son aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social.

A partir de la indispensabilidad de la deducción (...), es dable afirmar que los requisitos que permiten determinar el carácter deducible de algún concepto tradicionalmente se vinculan a criterios que buscan ser objetivos, como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación, la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos.

Localizable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Novena Época, Pleno, Jurisprudencia, Número XXV, febrero 2007; Tesis: 1ra XXX 2007; pág. 637

Por ejemplo en la LISR, contiene deducciones que pueden ser estrictamente indispensables, como por ejemplo el pago de la nómina ya que sin este no se logra la actividad del contribuyente, pero a la par existen deducciones necesarias como lo sería el pago de prestaciones de previsión social, para la procedibilidad de los elementos neutralizadores (el Impuesto al valor agregado acreditable es tan solo si la erogación es deducible para la LISR, independientemente del momento en que uno y otro se aplique pues cada tipo impositivo es distinto) (Burgoa, 2012, p.72).

Sin embargo la LIETU, solo permite el acreditamiento del pago de la nómina mientras que el pago de prestaciones de previsión social no, en tanto sean exentas para los trabajadores, lo cual demuestra que mientras en la LISR admite como elementos neutralizadores a las erogaciones indispensables y a, las erogaciones necesarias, la LIETU, por el contrario, admite sólo como elemento neutralizador a las erogaciones indispensables mas no a las necesarias, lo cual no implica inconstitucionalidad, pues recordemos que en materia tributaria, todas las leyes impositivas tienen un común denominador que es la capacidad contributiva, mientras que su común diferenciador es el tipo impositivo (o también llamado hecho imponible) (Íbidem p. 73).

Base del tributo

“Por base del tributo, debemos entender el monto o importe económico, asignado a ciertos actos o actividades, que permitan la cobertura del gravamen” (Díaz, s.f. p.70).

Época de pago

(Díaz, s.f.) señala que el Legislador federal determina cuando se debe pagar el tributo de las normas fiscales considerando las fechas en que dicho pago debe hacerse sin consecuencias de esta manera las leyes federales, por ejemplo la Ley del Impuesto Sobre la Renta, fijan las fechas de pago, sin embargo la autoridad fiscal mediante reglas de carácter general establece distintas fechas en beneficio de los particulares de modo que les otorga facilidades (p.71).

Si la ley respectiva no marca la fecha de pago, se ocupa supletoriamente lo que establece el CFF. Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

“Art 6 (...)

- I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.
- II. En cualquier otro caso dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación...“(Ídem p.71).

Plazos y términos

“La palabra plazo, del latín *placitum*, significa “tiempo señalado para una cosa. El termino, por su parte, es una modalidad que puede estar sujeta a una obligación; es un acontecimiento futuro de realización cierta, que esté sujeta a la realización o extinción de una obligación” (Díaz, s.f. p.73).

Conclusión

Todo lo anterior deja claro que el reconocimiento de los elementos constitutivos de los impuestos tiene como consecuencia una contribución, tomando en cuenta qué, si llega a existir algún tributo que no cuente con el marco jurídico fiscal, no podrá calificarse de constitucional. Esto en virtud de que estaría violando los principios constitucionales tributarios y en consecuencia la comprobación fiscal para la procedencia de las deducciones y acreditamiento del sujeto pasivo (contribuyente) en materia de impuestos federales en México, tales elementos (impositivos y neutralizadores) se encuentran señalados en el artículo 29 del CFF, los cuales son de aplicación estricta por que amparan a los elementos neutralizadores que menciona el presente trabajo.

Capítulo II. ANTECEDENTES DE LA FACTURA ELECTRÓNICA

La Ley Modelo del Comercio Electrónico (LMCE)

Solis (2005) menciona que las leyes modelo, tienen la finalidad de unificar los criterios que van a utilizar los países que deseen ingresar al mundo del comercio electrónico, modifican sus respectivas legislaciones e ingresan a este cibercomercio con estándares internacionales creada por la ONU a través de la CNUDMI (p. 4).

La LMCE fue la primera ley modelo del comercio electrónico, publicada en marzo del 2000 incluye el concepto de EDI, que es básicamente información estructurada de información en archivos HTML o XML, este último utilizado para las facturas electrónicas. (p.7).

29 de mayo de 2000, se suscitaron modificaciones al CC en materia de comercio electrónico, mediante de las cuales se regulo la expresión del consentimiento de los medios electrónicos, el documento electrónico y su valor probatorio (Mireles, 2011, pp.43).

El 2 de enero de 2002 y por medio de la circular-Telefax 1/2002 emitida por Banco de México se crea la IES que define el esquema de emisión de certificados digitales, describiendo las responsabilidades de la agencia certificadora y agente certificador (Íbidem p.43).

El 4 de junio de 2002 da a conocer a través del Diario Oficial de la Federación (DOF) la Norma de conservación de Mensajes de Datos (documentos electrónicos) NOM-151-SCFI-2002 (Íbidem p.44).

El 29 de agosto de 2003 se publicó en el DOF las modificaciones al CC en materia de firma electrónica (Íbidem p.44).

Gobierno electrónico en México

Naser (2010) menciona: conforme a la OCDE que “El Gobierno Electrónico es el uso de las TIC’s, particularmente la Internet, como una herramienta para alcanzar un mejor gobierno” (p.5).

“El gobierno electrónico se refiere al uso de tecnologías de información por parte de las agencias gubernamentales que tienen la habilidad de transformar las relaciones entre los ciudadanos, los negocios y otros brazos del gobierno” (BANCO MUNDIAL) (Ídem P.5).

Gil, Mariscal y Ramírez (2008) señala en México, la implementación de proyectos de e-gobierno como parte de los procesos de reforma y modernización de la administración pública se intensificó durante el periodo presidencial de Vicente Fox (2000 – 2006) (p. 8).

“El e-gobierno tiene como objetivo incrementar la eficiencia, la transparencia, la accesibilidad y la capacidad de respuesta a las demandas de los ciudadanos y organizaciones, así como lograr un gobierno competitivo que contribuya a alcanzar las metas de crecimiento económico y desarrollo social” (Íbidem p.8).

En el periodo se establecieron como objetivos establecidos en 2004 - 2006, para realizar transacciones completas y seguras por medios electrónicos, en las que el ciudadano pueda completar e incluso pagar en línea servicios o trámites gubernamentales (Íbidem p.9).

La Estrategia de Gobierno Digital, es impulsar la utilización óptima de las tecnologías de información y de comunicaciones para hacer más eficiente la gestión gubernamental, proporcionar servicios de mayor calidad y oportunidad a la ciudadanía, transparentar la función pública en todos los ámbitos de gobierno y combatir las prácticas de corrupción (Íbidem p.10).

Periodos de Transición de para la emisión de comprobantes fiscales digitales

Estado de cuenta bancario como documento fiscal.

Bastidas María, Novo Jorge y Perez Alfonso (2004) señalan “un tema estrechamente ligado a la factura electrónica, es la posibilidad de que se pueda tomar el estado de cuenta de las instituciones de crédito o de casas de bolsa, como comprobante fiscal para los efectos de las deducciones o acreditamiento fiscales.”(pp. 194-201).

Esta disposición es vigente a partir de 2004 y requiere para su aplicación cumplir con los requisitos específicos que se indican en el Art. 29-C del Código Fiscal.

Reformas al Código Fiscal de la Federación.

El 5 de enero de 2005 se publican reformas al CCF por medio de las cuales se establece un capítulo específico en materia de medios electrónicos y se establece la opción de emitir Comprobantes Fiscales Digitales (CFD'S) (Mireles, 2011, p.44).

En el decreto publicado en el DOF el 7 de diciembre de 2009, se modifican los artículos 29 y 29-A para dar lugar a la obligación generalizada a los contribuyentes, tanto a personas físicas como morales, de expedir CFD para operaciones que realicen, reforma que entro en vigor el primer día del año 2011, previo a la publicación de la primera modificación a la Resolución Miscelánea fiscal (RMF) para 2010, se tenía como destino exclusivamente el documento electrónico. Esta resolución publicada el 14 de Septiembre de 2010 (Solís, 2011, p. 7 – 70).

Hoy en día los esquemas de comprobación fiscal, con relación a las disposiciones contenidas en el CFF y la RMF para 2013 (publicada en el DOF el 28 de diciembre de 2012) señalan:

La obligatoriedad para los contribuyentes de emitir Factura Electrónica, con lo que queda en desuso los comprobantes impresos, informe GSI México (INFORMADOR, 2013).

La firma especializada en tecnología y regulación de estándares internacionales de comercio, puntualizo que es importante migrar a la factura electrónica para no caer en delitos fiscales desde el primer momento de 2013 (ídem).

De esta forma el 31 de diciembre de 2012 concluye la vigencia de los comprobantes fiscales impresos con el esquema de impresores autorizados, por lo que se hace obligatoria la facturación electrónica y los contribuyentes deben expedir documentos digitales (ídem).

De acuerdo con datos de la Secretaría de Hacienda, desde su introducción en 2005, la Factura Electrónica ha reportado beneficios significativos, pues desde ese año a octubre de 2012, alrededor de 690 mil contribuyentes han optado por el nuevo esquema, que sentó las bases para un nuevo modelo de comprobación fiscal (ídem).

Definición de factura electrónica.

En relación a la definición de Factura Electrónica (Servicio de Administración Tributaria, 2011) señala que “La factura electrónica en México es un tipo de comprobante fiscal digital y se define como un documento digital con validez legal, que utiliza estándares técnicos de seguridad internacionalmente reconocidos, para garantizar la integridad, confidencialidad, autenticidad, unicidad y no repudio del documento”.

La inclusión de la tecnología en la plataforma del Servicio de Administración Tributaria (SAT) ha originado, entre muchos otros aspectos, la evolución de la manera en la cual los contribuyentes deben expedir sus comprobantes fiscales.

Al respecto, el 12 de diciembre de 2011, se publicó en el DOF el decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación (CFF) (Gonzalez, 2012, p.2), con el cual se modifica el esquema para expedir comprobantes fiscales y se compilan los requisitos que cada tipo de comprobante debe reunir conforme al artículo TERCERO TRANSITORIO el cual señala lo siguiente:

A partir del 1 de enero de 2012, las disposiciones que establece el Código Fiscal de la Federación en materia de comprobantes fiscales prevalecerán sobre aquéllas que en materia de comprobantes fiscales se establecen en las leyes fiscales federales, sin que los aspectos diversos a los requisitos de los comprobantes fiscales se alteren por las disposiciones del presente Decreto (...) (DOF, 2011).

Que de acuerdo a este Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones al CFF, implico periodos de transición para emitir documentos digitales a través de la página de internet del SAT, los cuales deberán reunir los requisitos referidos en los artículos 29 y 29-A del CFF, de acuerdo a estas nuevas disposiciones fiscales, los contribuyentes pueden expedir o comprobar sus operaciones con los siguientes tipos de comprobantes:

1. Comprobantes Fiscales Digitales por medios propios (CFD).
2. Comprobantes digitales a través de internet o factura electrónica (CFDI)
3. Comprobantes impresos con Código de Barras Bidimensional (CBB), y
4. Los comprobantes fiscales alternos

Conclusión

Sin lugar a dudas las tecnologías de la información sentaron las bases para un nuevo esquema de comprobación fiscal, la “factura electrónica” que ha venido a impactar los mecanismos de cumplimiento de deducibilidad o acreditamiento en las leyes fiscales federales (LISR, LIVA y LIETU) lo que ha implicado periodos de transición para emitir documentos digitales a través de la plataforma del SAT, por los actos o actividades que realicen los sujetos pasivos (contribuyentes) o por los ingresos que se perciban.

Capítulo III, REQUISITOS DE LOS COMPROBANTES FISCALES SEGÚN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Comprobantes fiscales digitales, requisitos del artículo 29- A del CFF

CFF (2013) menciona: los CFD'S señalados en el Art. 29 la obligación de expedir CFD por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciba el contribuyente deberá emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de internet del SAT, los cuales deberán reunir los requisitos que señala el Art.29-A del mismo código para proceder a su deducción o acreditamiento fiscalmente.

Requisitos y características de los comprobantes fiscales emitidos de acuerdo al Art. 29-A del CFF y la RMF vigente:

Fracción I del CFF, menciona:

- ✓ Clave de Registro Federal de Contribuyentes del emisor.
- ✓ Régimen Fiscal en que tributen conforme a la LISR.
- ✓ Si tienen más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en que se expidan las facturas electrónicas (Ídem).

Fracción II del CFF, menciona:

- ✓ Contener número de folio.
- ✓ Sello digital del contribuyente que lo expide (Ídem).

Fracción III del CFF, menciona:

- ✓ Lugar y fecha de expedición (Ídem).

Fracción IV del CFF, menciona:

- ✓ Clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se expida (Ídem).

Característica: Uso de la clave genérica.

Cuando no se cuente con este RFC se deberá señalar la clave genérica que establezca el SAT mediante reglas de carácter general, cabe señalar que los comprobantes que se expidan con la clave genérica serán considerados como comprobantes *simplificados* [cursivas añadidas]; por tanto las cantidades que amparen se entenderán realizadas con el público en general y no podrán acreditarse o deducirse las cantidades en que en ellos se registren, al respecto la Regla I.2.7.1.6. de la (RMF, 2013) señala:

Que para aquellos CFDI, que amparen una o más operaciones efectuadas con el público en general, se consignará la clave del RFC genérico: XAXX010101000 y cuando se trate de operaciones efectuadas con residentes en el extranjero, que no se encuentren inscritos en el RFC, se señalará la clave del RFC genérico: XEXX010101000.

En el caso de los CFDI emitidos a extranjeros y que soliciten la devolución de IVA a turistas extranjeros Regla I.2.7.1.7., deberá cumplir con los siguientes requisitos:

- I. Nombre del turista extranjero.
- II. País de origen del turista extranjero
- III. Número de pasaporte

Fracción V del CFF, menciona:

- ✓ Cantidad, unidad de medida y clase de los bienes, mercancías o descripción del servicio o goce que amparen (Ídem).

Característica: Unidad de medida, clave vehicular, donativos.

Debe entenderse por unidad de medida a las unidades básicas del Sistema General de Unidades de Medida a que se refiere la Ley Federal sobre Metrología y Normalización (LFMN), las cuales se encuentran señaladas en Materia de Comercio Exterior (RCE) y las demás aceptadas por la Secretaría de Economía (SE), conforme a la Regla I.2.7.1.8., tratándose de prestación de servicios o del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, en el comprobante fiscal se podrá señalar la expresión NA o cualquier otra análoga.

La integración de la clave vehicular a que se refiere la regla I.2.7.1.9. RMF 2013, así mismo los sujetos obligados a plasmar la clave vehicular en el comprobante fiscal son los que se encuentran en la zona geográfica señalada conforme al artículo 5 de la Ley Federal del ISAN, Regla I.2.7.1.10.

(Segunda RMF, 2013) señala conforme a la regla I.2.7.1.15, opción para utilizar en los comprobantes fiscales el Número de Identificación Vehicular en sustitución de la clave vehicular.

Para comprobantes que amparen donativos deducibles en los términos de LISR, así como las Comisiones de Derechos Humanos que señala la regla I.3.9.3., pueden no contener los requisitos del número y fecha del oficio constancia de la autorización para recibir dichos donativos deducibles.

Fracción VI del CFF, menciona:

- ✓ El valor consignado en número (Ídem).

Característica: Complementos para incorporar información fiscal en los CFDI.

Los complementos que el SAT publique, serán de uso obligatorio para los contribuyentes que les aplique, pasados 30 días naturales, contados a partir de su publicación en la citada página, salvo cuando exista alguna facilidad o disposición que establezca un periodo diferente o los libere de su uso Regla I.2.7.1.4.

Fracción VII del CFF, menciona:

- ✓ Importe total señalado con número y letra.
- ✓ Señalamiento expreso cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición o en parcialidades.
- ✓ Cuando proceda, se indicara el monto de los impuestos trasladados desglosados por tasa de impuesto y, en su caso, el monto de los impuestos retenidos.
- ✓ Forma en que se realizó el pago (efectivo, transferencia electrónica, cheque nominativo o tarjeta de débito, de crédito, de servicios o la denominada monedero electrónico, indicando al menos los 4 dígitos del número de cuenta o de la tarjeta correspondiente) (Ídem).

Característica: Medios de pago.

La regla I.2.7.1.12 para la RMF 2013 señala que el dato referente tratándose de comprobantes fiscales que se expidan por cada parcialidad, se tendrá por cumplido el requisito de señalar el número del comprobante fiscal que se hubiese expedido por el valor total de la operación, cuando se señale el folio fiscal asignado por el SAT para CFDI, del comprobante fiscal que se hubiese expedido por el valor total de la operación.

Para cumplir con los requisitos *de señalar el monto y número de parcialidad* [Cursivas añadidas], estos datos también deberán consignarse en el campo de la descripción del bien, del servicio o del uso o goce.

No obstante la regla Regla I.2.7.1.13, indica que cuando el pago de la contraprestación respectiva se efectúe en parcialidades, los contribuyentes podrán optar por emitir un sólo comprobante fiscal en donde señalen expresamente tal situación, mismo que además deberá contener el valor total de la operación de que se trate, el monto de los impuestos retenidos, así como de los impuestos trasladados, desglosando cada una de las tasas del impuesto correspondiente.

Fracción VIII del CFF, menciona:

- ✓ Número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación (Ídem).

Característica: Datos de pedimento de importación.

No obstante la regla I.2.7.1.14., los contribuyentes que importen o exporten mercancías por medio de tuberías o cables, quedarán relevados de señalar en los CFDI que expidan, el número y la fecha del documento aduanero a que hace referencia la fracción citada.

Además de los requisitos contenidos en la RMF vigente:

Otros requisitos que debe cumplir la factura electrónica para proceder a su deducción o acreditamiento se especifican en la citada resolución.

Para tales efectos los CFDI, Regla II.2.5.1.3., CDF Regla II. 2.6.2.4. y CBB Regla I.2.6.1.1. (Ídem).

Cuadro 2

Características de los esquemas de comprobación fiscal 2013

ESQUEMAS	REQUISITOS, Art. 29-A del CFF								Facilidades de emisión no obligados	
	F.I	F.II	F.III	F.IV	F.V	F.VI	F.VII	F.VIII	RMF 2013 (Especificaciones)	RMF 2013 Regla. I.2.7.1.5.
CFD	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	II.2.6.2.4	N/A F. I, V y VII, Art. 29-A del CFF
CFDI	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	II.2.5.1.3	N/A F. I, V y VII, Art. 29-A del CFF
CBB	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	II.2.6.1.1	N/A F. I, V y VII, Art. 29-A del CFF

Fuente: Elaboración propia

Conclusión

Sin objeción alguna podemos afirmar que el decreto por que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del CFF implico un periodo de transición con el cual se categorizaron los esquemas para expedir comprobantes fiscales , por los actos o actividades que realicen los contribuyentes (sujeto pasivo) o por los ingresos que se perciban compilando los requisitos por cada tipo de comprobante debe reunir en los términos de los artículos 29, 29-A los cuales podemos categorizarlos como comprobantes fiscales con características generales conforme a código

No obstante, el artículo 29-B del CFF precisa que los contribuyentes, en lugar de aplicar lo dispuesto en los artículos 29 y 29-A del mismo código, podrán optar por las siguientes formas de comprobación fiscal:

1. Comprobantes fiscales en forma impresa (Artículo 29-B, fracción I del CFF)
2. Estados de cuenta impresos o electrónicos (Artículo 29-B, fracción II del CFF)

3. Comprobantes fiscales emitidos conforme a facilidades administrativas (Artículo 29-B, fracción III del CFF) (CFF, 2013).

A estos últimos los podemos categorizar como comprobantes fiscales especiales que son excepciones de Código, las cuales indicaremos a continuación.

Capítulo IV, COMPROBANTES FISCALES CONFORME A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL 2013 Y DE OTROS SECTORES.

México D.F. a 28 de diciembre del 2012 el Servicio SAT publicó la Miscelánea Fiscal del 2013 y el 31 de mayo la segunda modificación a la RMF 2013 en el DOF, en la que entre otros temas se especifican los cambios en la Factura Electrónica.

Siendo un documento tan importante en la vida cotidiana del país y los contribuyentes, es importante conocer su contenido. Sin embargo, el documento es extenso e incurre en tecnicismos, por lo que se sintetizar la información para compartir con todos los contribuyentes los principales cambios contenidos en esta nueva Miscelánea Fiscal.

Facilidades para la emisión de comprobantes fiscales en 2013

(SAT, 2013) Conforme a la regla I.2.7.1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013, *los contribuyentes no estarán obligados a incorporar en los comprobantes fiscales que emitan [cursivas añadidas]*, la información relativa a los siguientes requisitos:

II. Régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del ISR (Ídem).

II. Identificación del vehículo que les corresponda, tratándose de personas físicas que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto del coordinado, las cuales hayan optado por pagar el impuesto individualmente de conformidad con el artículo 83, séptimo párrafo de la Ley del ISR (Ídem).

III. Número de cuenta predial del inmueble de que se trate o, en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable, tratándose de los comprobantes que se expidan por la obtención de ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles (Ídem).

IV. Clave vehicular que corresponda a la versión enajenada, tratándose de los comprobantes que expidan los fabricantes, ensambladores o distribuidores autorizados de automóviles nuevos, así como aquéllos que importen automóviles para permanecer en

forma definitiva en la franja fronteriza norte del país y en los Estados de Baja California, Baja California Sur y la región parcial del Estado de Sonora (Ídem).

V. Forma en que se realizó el pago y últimos cuatro dígitos del número de cuenta o de la tarjeta correspondiente (Ídem).

Los contribuyentes que emitan CFDI o CFD y apliquen dicha facilidad, 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 (Ídem).

Los contribuyentes también podrán señalar en los apartados designados para incorporar los requisitos señalados anteriormente, la información con la que cuenten al momento de expedir los comprobantes respectivos. Para contextualizar tales cambios, el cuadro 2 muestra el resumen de las características de los esquemas de comprobación fiscal vigente para 2013 (Ídem).

De las formas alternas de comprobación fiscal

Conforme al artículo 29-B del CFF, los contribuyentes en lugar de aplicar lo anteriormente señalado en los artículos 29 y 29-A, podrán optar por las siguientes formas de comprobación fiscal:

4. Comprobantes fiscales en forma impresa (Artículo 29-B, fracción I del CFF)
5. Estados de cuenta impresos o electrónicos (Artículo 29-B, fracción II del CFF)
6. Comprobantes fiscales emitidos conforme a facilidades administrativas (Artículo 29-B, fracción III del CFF) (CFF, 2013).

1. Comprobantes fiscales en forma impresa (Artículo 29-B, fracción I del CFF).

SAT (2013) señala en la regla I.2.8.1.1., podrán optar por expedir comprobantes fiscales en forma impresa con dispositivo de seguridad las personas físicas y personas morales que tributen en el Título II de la Ley del ISR que en el último ejercicio fiscal hubieran manifestado en la declaración anual del ISR ingresos acumulables iguales o inferiores a \$250,000.00 (P.3).

La facilidad prevista en la presente regla no podrá aplicarse a los contribuyentes que inicien actividades.

Comprobantes fiscales impresos con dispositivo de seguridad para devolución de IVA a turistas extranjeros.

La regla I.2.8.1.2. Señala que, en el caso de que los contribuyentes que enajenen mercancía a turistas extranjeros, deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Identificación del turista, nombre, país de origen y número de pasaporte (Íbidem p.27).

Expidan por cada parcialidad.

Regla I.2.8.1.3. Tratándose de comprobantes fiscales que se expidan por cada parcialidad, se tendrá por cumplido el requisito de señalar el número del comprobante fiscal, cuando se señale la serie y el folio asignado por el SAT para comprobantes impresos con CBB que se hubiesen expedido por el valor total de la operación (Ídem).

2. Estados de Cuenta como Comprobantes Fiscales (Artículo 29-B, fracción II del CFF).

Concepto de monedero electrónico y tarjeta de servicio.

Regla I.2.8.2.1. Por *monedero electrónico* [cursivas añadidas] 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 (Ídem).

Asimismo, se considera que las *tarjetas de servicio* [cursivas añadidas] son aquellas tarjetas emitidas por empresas comerciales no bancarias a través de un contrato que regula el uso de las mismas, cuyos usuarios personas físicas o morales pueden utilizarlas para la adquisición de bienes o servicios en la red de establecimientos afiliados a la empresa comercial no bancaria emisora de las tarjetas de servicio, tanto en México como en el extranjero (Ídem).

Estado de cuenta como comprobante fiscal.

La regla I.2.8.2.2., menciona que, respecto a las deducciones o acreditamientos que se comprueben a través del estado de cuenta, se considerará la fecha de aplicación del cargo en la cuenta de que se trate, independientemente de la fecha en la que se hubiera realizado el pago. No podrán deducirse o acreditarse cantidades cuya transacción haya sido cancelada total o parcialmente, o en su caso, se hayan devuelto o reintegrado las cantidades pagadas (Íbidem p.28).

Tasas y monto máximo para la utilización de los estados de cuenta como comprobante fiscal.

Regla I.2.8.2.3., los estados de cuenta podrán utilizarse como comprobantes fiscales para los efectos de las deducciones o acreditamientos autorizados en las leyes fiscales sin que contengan desglosados los impuestos que se trasladan, siempre que se trate de actividades gravadas por la Ley del IVA y que cada transacción sea igual o inferior a \$50,000.00, sin incluir el importe del IVA (Ídem).

Cuando en el estado de cuenta que se emita no se señale el importe del IVA trasladado, tratándose de erogaciones afectas a la tasa del 11% o 16%, dicho impuesto se determinará dividiendo el monto de cada operación establecido en el estado de cuenta respecto de las erogaciones efectuadas, entre 1.11 ó 1.16, respectivamente. Si de la operación anterior resultan fracciones de la unidad monetaria, la cantidad se ajustará a la unidad más próxima, tratándose de cantidades terminadas en cincuenta centavos, el ajuste se hará a la unidad inmediata inferior, el resultado obtenido se restará al monto total de la operación y la diferencia será el IVA trasladado (Ídem).

También podrán utilizarse los estados de cuenta como comprobantes fiscales para realizar las deducciones o acreditamientos a que se refiere el primer párrafo de esta regla, cuando la transacción sea igual o inferior a \$50,000.00, y se trate de actividades por la que no se esté obligado al pago del IVA (Ídem).

3. Comprobantes fiscales emitidos conforme a facilidades administrativas (Artículo 29-B, fracción III del CFF).

Regla I.2.8.3.1.1., los siguientes documentos servirán como comprobantes fiscales por los actos o actividades que se realicen o por los ingresos que perciban, en los siguientes casos:

I. Cuando se trate del pago de contribuciones federales, estatales o municipales, las formas o recibos oficiales [cursivas añadidas] 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 (Ídem).

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 Ley del ISR, podrán estar a lo dispuesto en la presente fracción (Ídem).

II. *Formas o recibos oficiales que emitan las dependencias públicas federales, estatales o municipales, tratándose del pago de productos o aprovechamientos* [*cursivas añadidas*], 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 (Ídem).

III. *Escritura pública o póliza* [*cursivas añadidas*], 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 (Ídem).

IV. *Las copias de boletos de pasajero* [*cursivas añadidas*], 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 IATA (Ídem).

V. *Las notas de cargo* [*cursivas añadidas*], 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 (Ídem).

VI. *Las copias de boletos de pasajero* [*cursivas añadidas*] expedidos por las líneas de transporte terrestre de pasajeros en formatos aprobados por la Secretaría de Comunicaciones IATA (Ídem).

Tratándose de los comprobantes fiscales que se expidan conforme a los formatos aprobados por la IATA, se podrán consignar las cantidades sin fracciones de peso por cada uno de los conceptos que ampare el comprobante; en este caso, se ajustarán los montos originales para que los comprobantes fiscales que contengan cantidades que incluyan de 1 hasta 99 centavos, se ajusten a la unidad inmediata superior (Ídem).

Cuando se ejerza la opción a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes deberán efectuar el pago de las contribuciones por los montos que se consignen en los comprobantes fiscales expedidos en los términos de dicho párrafo (Ídem).

Comprobantes de agencias de viajes.

Regla I.2.8.3.1.2., y para efectos de la regla I.2.9.2., las agencias de viajes podrán emitir únicamente los llamados "voucher de servicio" respecto de las operaciones que realicen en calidad de comisionistas de prestadores de servicios y que vayan a ser prestados por estos últimos (Íbidem p.29).

Asimismo, los ingresos por concepto de comisiones que perciban de las líneas aéreas y de las notas de crédito que éstas les expidan, se comprobarán con los reportes de boletaje vendido de vuelos nacionales e internacionales que elaboren las propias agencias de viajes y la International Air Transport Association "IATA", respectivamente, en los que se precise por línea aérea y por agencia de viajes, el número de boletos vendidos, el importe de las comisiones y créditos correspondientes (Ídem).

Dichos reportes y notas de crédito servirán a las líneas aéreas para comprobar la deducción y el acreditamiento que proceda conforme a las disposiciones fiscales (Ídem).

Pago de erogaciones por cuenta de terceros.

Regla I.2.8.3.1.3. Conforme 20, fracción IX y 106, sexto párrafo de la Ley del ISR y 35 de su Reglamento, los contribuyentes que paguen por cuenta de terceros las contraprestaciones por los bienes o servicios proporcionados a dichos terceros y posteriormente recuperen las erogaciones realizadas, deberán proceder de la siguiente manera:

- I. Los comprobantes fiscales deberán cumplir los requisitos del artículo 29-A del CFF, así como con la clave del RFC del tercero por quien efectuó la erogación (Íbidem pp. 29-30).
- II. Los terceros, en su caso, tendrán derecho al acreditamiento del IVA en los términos de la Ley de dicho impuesto y su Reglamento (Íbidem pp. 29-30).
- III. El contribuyente que realice el pago por cuenta del tercero no podrá acreditar cantidad alguna el IVA que los proveedores de bienes y prestadores de servicios trasladen (Íbidem pp. 29-30).

A solicitud del contribuyente que realice el pago por cuenta del tercero, los proveedores de bienes y prestadores de servicios podrán anotar en los comprobantes fiscales que expidan, después de la clave del RFC del tercero, la leyenda "por conducto de (clave del RFC del contribuyente que realice la operación)" (Íbidem pp. 29-30).

- IV. El reintegro a las erogaciones realizadas por cuenta de terceros deberá hacerse con cheque nominativo a favor del contribuyente que realizó el pago por cuenta del tercero o mediante traspasos a sus cuentas por instituciones de crédito o casas de bolsa sin cambiar los importes consignados en el comprobante fiscal expedido por los proveedores de bienes y prestadores de servicios, es decir por el valor total incluyendo el IVA que en su caso hubiera sido trasladado (Íbidem pp. 29-30).

Independientemente de la obligación del contribuyente que realiza el pago por cuenta del tercero de expedir comprobantes fiscales por las contraprestaciones que cobren a los terceros, deberán entregar a los mismos el comprobante fiscal expedido por los proveedores de bienes y prestadores de servicios (Íbidem pp. 29-30).

Expedición de CFDI por comisionistas.

Regla I.2.8.3.1.4. Los contribuyentes que actúen como comisionistas, podrán expedir CFDI a nombre y por cuenta de los comitentes con los que tengan celebrado el contrato de comisión correspondiente, respecto de las operaciones que realicen en calidad de comisionistas (Íbidem p.30).

Para estos efectos, los comprobantes deberán cumplir además de los requisitos a que se refieren los artículos 29 y 29-A del CFF, con la siguiente información:

- I. La clave en el RFC del comitente (Íbidem p.30).

- II. Monto correspondiente a los actos o actividades realizados por cuenta de los comitentes (Íbidem p.30).

- III. Impuesto que se traslada o se retiene por cuenta del comitente (Íbidem p.30).

- IV. Tasa del impuesto que se traslada o se retiene por cuenta del comitente (Íbidem p.30).

Dichos comprobantes deberán integrar el complemento que al efecto el SAT publique en su página de Internet (Íbidem p.30).

Con independencia de lo dispuesto en la presente regla, el comisionista estará obligado a expedir al comitente el comprobante fiscal correspondiente a la prestación del servicio de comisión (Íbidem p.30).

Comprobantes fiscales emitidos por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México.

Regla I.2.8.3.1.5. Los contribuyentes que pretendan deducir o acreditar fiscalmente con base en comprobantes emitidos por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, podrán utilizar dichos comprobantes siempre que contengan los siguientes requisitos:

I. Nombre, denominación o razón social; domicilio y, en su caso, número de identificación fiscal, o su equivalente, de quien lo expide (Íbidem p. 30).

II. Lugar y fecha de expedición (Íbidem p. 30).

III. Clave en el RFC de la persona a favor de quien se expida o, en su defecto, nombre, denominación o razón social de dicha persona (Íbidem p. 30).

IV. Los requisitos establecidos en el artículo 29-A, fracción V, primer párrafo del CFF (Íbidem p. 30).

V. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra (Íbidem p. 30).

VI. Tratándose de la enajenación de bienes o del otorgamiento de su uso o goce temporal, el monto de los impuestos retenidos, así como de los impuestos trasladados, desglosando cada una de las tasas del impuesto correspondiente (Íbidem p. 30).

Lo dispuesto en la presente regla, tratándose de la enajenación de bienes o del otorgamiento de su uso o goce temporal, sólo será aplicable cuando dichos actos o actividades sean efectuados en territorio nacional de conformidad con la Ley del IVA (Íbidem p. 30).

Comprobantes fiscales de centros cambiarios y casas de cambio.

Regla I.2.8.3.1.6. Para los efectos del artículo 29-B, fracción III del CFF, en relación con el artículo 29-A de dicho ordenamiento, los centros cambiarios y las casas de cambio tendrán que identificar las operaciones de compra y de venta de divisas que realizan, haciendo mención expresa de que los comprobantes fiscales se expiden por la "compra", o bien, por la "venta" de divisas (Íbidem p.31).

En el caso de la emisión de CFDI o CFD se deberá utilizar el complemento respectivo publicado por el SAT en su página en Internet (Íbidem p.31).

Emisión de CFDI por casas de empeño.

Regla I.2.8.3.1.7. Tratándose de contratos de mutuo con garantía prendaria, en donde se realice la enajenación de bienes muebles pignorados por personas físicas en casas de empeño, que por cuenta de dichas personas físicas realicen las casas de empeño, el comprobante que ampare la enajenación de la prenda pignorada, podrá ser emitido a nombre del pignorante bajo la modalidad de CFDI a que se refiere la regla I.2.8.3.2.4. (Íbidem p.31).

Expedición de comprobantes por las Administradoras de Fondos para el Retiro.

Regla I.2.8.3.1.8. Las administradoras de fondos para el retiro que emitan estados de cuenta en los términos de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro, podrán expedir CFDI's globales en donde se incluyan los montos totales cobrados, durante el periodo que corresponda, a sus clientes por concepto de comisiones (Íbidem p.31).

Para los efectos del artículo 29-A, fracción IV del CFF, se tendrá por cumplida con la obligación de señalar la clave del RFC de la persona a favor de quien se expida el comprobante, cuando en el comprobante se consigne la clave del RFC genérico a que se refiere la regla I.2.7.1.6. (Íbidem p.31).

Estados de cuenta expedidos por instituciones de seguros o fianzas.

Regla I.2.8.3.1.9. Los estados de cuenta que de forma trimestral expidan las instituciones de seguros o de fianzas, autorizadas para organizarse y funcionar como tales, respecto de las operaciones de coaseguro, reaseguro, corretaje de reaseguro, cofianzamiento o reafianzamiento, podrán servir como constancias de retención del ISR, como comprobantes fiscales de ingreso o deducción, según corresponda, para los efectos del ISR y del IETU, así como del traslado del IVA, siempre que además de los requisitos que establecen las disposiciones fiscales y aquéllos aplicables a CFDI cumplan con lo siguiente (Íbidem p.31):

- I. Señalen en forma expresa y por separado el ISR causado o retenido por la operación de que se trate (Íbidem p.31).
- II. Señalen el tipo de operación de que se trate y el número de contrato que corresponda a esa operación (Íbidem p.31).

Tratándose de operaciones de reaseguro y reafianzamiento en las que las instituciones mencionadas paguen primas a un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, este último deberá estar inscrito en el Registro General de Reaseguradoras Extranjeras para tomar Reaseguro y reafianzamiento del País (Íbidem p.31).

Expedición de estados de cuenta como CFDI.

Regla I.2.8.3.1.10. Para los efectos del artículo 29-B, fracción III del CFF las instituciones de crédito, las casas de bolsa, las sociedades operadoras de sociedades de inversión, las distribuidoras de acciones de sociedades de inversión, las sociedades financieras de objeto múltiple reguladas, las sociedades financieras populares autorizadas para operar como entidades de ahorro y crédito popular en los términos de la Ley de Ahorro y Crédito Popular y las empresas comerciales no bancarias emisoras de las tarjetas de servicios a que se refiere la regla I.2.8.2.1., dichos estados de cuenta podrán servir como

comprobantes fiscales de deducción de los intereses mencionados para las entidades a que se refiere esta regla (Íbidem p. 32).

Las instituciones de crédito y las casas de bolsa que sean fideicomitentes de fideicomisos que tengan como fin operar como socios liquidadores que celebren operaciones por cuenta propia o que actúen como fiduciarias en socios liquidadores que celebren operaciones por cuenta de terceros, podrán aplicar lo dispuesto en la presente regla, respecto de los estados de cuenta que expidan en su carácter de socios liquidadores (Íbidem p. 32).

Los comprobantes expedidos a público en general, Art.29-C, CFF

(Castro Váldez, 2011) señala que en el caso de expedición de comprobantes al público en general, conocidos como notas de venta, no se puede efectuar ningún tipo de deducción, y solo sirven para amparar los ingresos obtenidos por el contribuyente.

Pero en 2011 se emitió una nueva regla para los contribuyentes que se encontraran en los dos grandes grupos los que utilizan un proveedor autorizado y para los de medios propios, que para emitir comprobantes simplificados deben mandar un CFDI o CDF mensual utilizando el RFC genérico XAXXX010101000.

Los REPECOS (Régimen de pequeños contribuyentes), como realmente no llevan contabilidad ni presentan declaraciones, solo pagan sus cuotas fijas, pueden continuar emitiendo sus comprobantes simplificados sin necesidad de hacer algo más.

Otras versiones del comprobante simplificado son los tickets de máquina registradora, los registros deben de contener el orden consecutivo de operaciones y el resumen total de las ventas diarias, revisado o firmado por el contribuyente o el auditor interno.

Por ultimo están los comprobantes simplificados emitidos por los equipos de registro electrónico, los cuales deben de cumplir con los siguientes requisitos siguientes:

- a) Contar con sistemas de registro contable electrónico que permitan identificar de forma expresa el valor total de las operaciones celebradas cada día con el público en general, así como el monto de los impuestos trasladados en dichas operaciones (pp. 147-152).

Hoy en día, para expedir comprobantes fiscales simplificados de operaciones con el público en general, salvo los que tribute en el régimen de pequeños contribuyentes, deberán expedir comprobantes fiscales que reúnan requisitos fiscales cuando el adquirente de los bienes o mercancías o el usuario del servicio los solicite para efectuar deducciones o acreditamientos de contribuciones (Íbidem pp. 147-152).

Al efecto (RMF parte 1, 2013) la regla I.2.9.1, señala para los efectos del artículo 29-C, tercer párrafo del CFF, 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 (p. 36).

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 29-C del CFF, los contribuyentes que efectúen operaciones con el público en general quedaran liberados de la obligación de expedir comprobantes fiscales simplificados cuando las operaciones se realicen con transferencias electrónicas mediante teléfono móviles o con tarjetas de crédito, de débito, de servicio o las denominados monederos electrónicos autorizados por el SAT (Orendain Kunhardt, 2012, p. 32).

Resolución de facilidades administrativas 2013

La Resolución de Facilidades Administrativas (2013) señala los cambios principales en lo relativo a la al CFF para categorizar cada tipo de comprobante y las peculiaridades en materia LISR, LIVA y LIETU contenidos en esta misma resolución para los sectores que se indican a continuación:

Sector Primario (actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca)

Para los efectos de la LISR, LIVA y LIETU.

Amézquita Flores (2013) señala podrán deducir cuando:

- I. Que el gasto haya sido efectivamente erogado en el ejercicio fiscal de que se trate y esté vinculado con la actividad (p.42).
- II. Que se haya registrado en su contabilidad por concepto y en forma acumulativa durante el ejercicio (Ídem).

III. Que los gastos se comprueben con documentación que contenga al menos la siguiente información:

- a) Nombre, denominación o razón social y domicilio, del enajenante de los bienes o del prestador de los servicios (Ídem).
- b) Lugar y fecha de expedición (Ídem).
- c) Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio (Ídem).
- d) Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra (Ídem).

Con un límite de 14% del total de sus ingresos (Ídem).

Para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Deducción de inversiones en terrenos.

I.- Cumplir con lo indicado en el artículo LXXXVI Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR para 2002 (Íbidem, p.44).

II.-además de los requisitos establecidos en dicha fracción, en la escritura correspondiente que se realice ante notario público, se establezca la leyenda de que “el terreno de que se trate ha sido y será usado para actividades agrícolas o ganaderas, que se adquiere para su utilización en dichas actividades y que se deducirá en los términos del Artículo Segundo, fracción LXXXVI de las Disposiciones Transitorias de la LISR para 2002 (Íbidem, p.44).

Estos contribuyentes que operen a través de distribuidores residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, o de uniones de crédito en el país, las liquidaciones que se obtengan de dichos distribuidores harán las veces de comprobantes de ventas siempre que estos emitan el comprobante fiscal correspondiente (Íbidem, p.45).

Estos contribuyentes que operen a través de distribuidores residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, o de uniones de crédito en el país, las liquidaciones que se obtengan de dichos distribuidores harán las veces de comprobantes de ventas siempre que estos emitan el comprobante fiscal correspondiente (Ídem).

Estos contribuyentes considerarán cumplida la obligación a que se refiere el segundo párrafo del artículo 31, fracción III de la Ley del ISR (pagos con cheque nominativo cuando el importe sea superior a \$2,000.00), cuando los pagos por consumos de combustible se realicen con medios distintos a cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios o monederos electrónicos, siempre que estos no excedan del 20% del total de los pagos efectuados por consumo de combustible para realizar su actividad (Íbidem, P.47).

Para los efectos de la LIVA y LIETU.

Estos contribuyentes considerarán cumplida la obligación a que se refiere el segundo párrafo del artículo 31, fracción III de la Ley del ISR (pagos con cheque nominativo cuando el importe sea superior a \$2,000.00), cuando los pagos por consumos de combustible se realicen con medios distintos a cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios o monederos electrónicos, siempre que estos no excedan del 20% del total de los pagos efectuados por consumo de combustible para realizar su actividad (Ídem).

Sector de Autotransporte Terrestre de Carga Federal.

Para efectos de la Ley del ISR.

Los contribuyentes dedicados a la actividad de autotransporte terrestre de carga federal, podrán deducir con documentación que no reúna los requisitos fiscales, los gastos por conceptos de maniobras, viáticos de la tripulación, refacciones y reparaciones menores, hasta por las cantidades aplicables dependiendo del número de toneladas, días y kilómetros recorridos, respectivamente, como a continuación se señala (Íbidem p.51):

I.- Maniobras

A) Por tonelada o metro cúbico \$45.53 (Ídem).

B) Por tonelada en paquetería \$75.92 (Ídem).

C) Por tonelada en objetos voluminosos y/o de gran peso \$184.24 (Ídem).

II.- Viáticos de la tripulación por día \$113.90 (Ídem).

III.-Refacciones y reparaciones menores \$0.61 (Ídem).

- ✓ Que el gasto haya sido efectivamente erogado en el ejercicio fiscal de que se trate y esté vinculado con la actividad (Ídem).
- ✓ Que se haya registrado en su contabilidad por concepto y en forma acumulativa durante el ejercicio (Ídem).
- ✓ Que los gastos se comprueben con documentación que contenga al menos la siguiente información:
 - a) Nombre, denominación o razón social y domicilio, del enajenante de los bienes o del prestador de los servicios (Ídem).
 - b) Lugar y fecha de expedición (Ídem).
 - c) Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio (Ídem).

d) Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra (Ídem).

Con un límite de hasta 8% del total de sus ingresos (Ídem).

Los contribuyentes dedicados a la actividad de autotransporte terrestre de carga federal, podrán considerar como deducibles para efectos de dicho impuesto, las aportaciones que realicen a fideicomisos que se constituyan con organismos públicos descentralizados del Gobierno Federal en instituciones de crédito del país, siempre que se trate de proyectos que se destinen exclusivamente a inversiones productivas y creación de infraestructura, para operar en la actividad de autotransporte de carga federal (Íbidem p. 55).

Para efectos de la Ley IETU.

Los contribuyentes a que se refiere la regla 2.1 de esta Resolución, que hayan optado por la facilidad a que se refiere la regla 2.2 (Deducción de maniobras, viáticos y refacciones y reparaciones menores) de esta Resolución, de deducir hasta el equivalente 8 por ciento a que se refieren los párrafos que anteceden de los ingresos propios de su actividad, sin documentación que reúna requisitos fiscales, podrán considerar para efectos de los artículos 8 y 10 de la Ley del IETU como acreditable el ISR que efectivamente paguen por dicho concepto (Íbidem p. 57).

Sector de Autotransporte Terrestre de Carga de Materiales y Autotransporte Terrestre de Pasajeros Urbano y Suburbano.

Para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Tratándose de operaciones de compraventa, prestación de servicios o arrendamiento de bienes, afectos al autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo, así como de liquidaciones por convenios de enrolamiento entre empresas, siempre que

sean entre personas morales y personas físicas integrantes de un mismo coordinado del sector de autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo, incluidas las terminales y centrales camioneras, los ingresos y deducciones podrán documentarse con comprobantes que reúnan los siguientes requisitos (Íbidem p.66):

- I. Nombre, clave del RFC y, en su caso, la CURP, de la persona que presta el servicio, arriende o enajene el bien (Ídem).
- II. Nombre, clave del RFC y, en su caso, la CURP, de la persona que recibe el servicio, arrienda o adquiera el bien (Ídem).
- III. El monto total de la operación (Ídem).
- IV. La descripción del bien, arrendamiento o servicio de que se trate (Ídem).
- V. Lugar y fecha de la operación (Ídem).

Además, dichas operaciones deberán registrarlas en su contabilidad (Ídem).

Estas operaciones no estarán sujetas al IVA.se encuentre registrada en su contabilidad (Ídem).

Estos contribuyentes considerarán cumplida la obligación a que se refiere el segundo párrafo del artículo 31, fracción III de la Ley del ISR (pagos con cheque nominativo cuando el importe sea superior a \$2,000.00), cuando los pagos por consumos de combustible se realicen con medios distintos a cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios o monederos electrónicos, siempre que estos no excedan del 20% del total de los pagos efectuados por consumo de combustible para realizar su actividad (Íbidem p.67).

Para los efectos de la LIVA y LIETU.

Estos contribuyentes considerarán cumplida la obligación a que se refiere el segundo párrafo del artículo 31, fracción III de la Ley del ISR (pagos con cheque nominativo cuando el importe sea superior a \$2,000.00), cuando los pagos por consumos de combustible se realicen con medios distintos a cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios o monederos electrónicos, siempre que estos no

excedan del 20% del total de los pagos efectuados por consumo de combustible para realizar su actividad (Ídem).

Conclusión

Gracias a la implementación en México de proyectos de e-gobierno como parte de los procesos de reforma y modernización de la administración pública se intensificó el Gobierno Electrónico que es el uso de las TIC's, particularmente la Internet durante el periodo presidencial de Vicente Fox.

Hoy en día el gobierno electrónico es una realidad y repercute en las personas físicas y morales las cuales están obligadas a expedir CFD por las operaciones que realizan a las diversas disposiciones fiscales como las leyes de los impuestos LISR, LIVA y LIETU y otros sectores tales como:

- ✓ Sector Primario (actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca)

- ✓ Sector de Autotransporte Terrestre de Carga de Materiales y Autotransporte Terrestre de Pasajeros Urbano y Suburbano.

Ante ello es importante cumplir con los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales para proceder a su deducibilidad o acreditamiento, por lo cual se ha clasificado en el presente trabajo los CFD como se enuncian a continuación:

1. Conforme a CFF, Art. 29 y 29-A, identificando características peculiares.
2. Formas alternas de comprobación fiscal
 - ✓ Comprobantes fiscales en forma impresa (Artículo 29-B, fracción I del CFF)
 - ✓ Estados de cuenta impresos o electrónicos (Artículo 29-B, fracción II del CFF)
 - ✓ Comprobantes fiscales emitidos conforme a facilidades administrativas (Artículo 29-B, fracción III del CFF).
 - ✓ Comprobantes expedidos a público en general (Artículo 29-C del CFF)
3. Facilidades administrativas especiales para otros sectores indicando las características peculiares en impuestos federales.

Esto con la finalidad de automatizar las tecnologías de información y combatir las prácticas de corrupción.

Bibliografía

- Bastidas María, Novo Jorge y Perez Alfonso (2004). *La firma y la factura electrónica, e.d. Instituto Mexicano de Contadores Públicos*. México, D.F.
- Celis, K. B., & s.n. (2007). *Principios Constitucionales Tributarios*. s.l.
- García, J. J., & e.d. GASCA. (2005). *Factura y Firma Electronica Avanzada*. México, D.F.
- Hernandez, G. M., & Dofiscal. (2010). *El Objeto y Hecho Imponible en el Impuesto Sobre la Renta*. México, D.F.
- Jarach, D., & Abeledo - Perrot. (s.f.). *El Hecho Imponible*. Buenos Aires.
- Servicio de Administración Tributaria (2011, abril 28). *Servicio de Administración tributaria*. Recuperado el 10 de marzo de, 2013, de http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/e_sat/comprobantes_fiscales/15_6542.html
- Diario Oficial de la Federación*. (12 de diciembre de 2011). Recuperado el 10 de marzo de 2013, de http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5226398&fecha=12/12/2011
- Villegas, H. (1994). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Ed. Depalma*. Buenos Aires.
- González, L. R. (s.f.). *Temas Fiscales Selectos*. México, D.F.
- Burgoa, C. A. (2012). *Principios Tributarios, Entre la legalidad y el conocimiento*. México, D.F.: Ed. Dofiscal.
- Monroy Hernández, G. (2010). *El objeto y hecho imponible en el impuesto sobre la renta*. (1ra ed.). México, D.F.: Dofiscal.
- Calvo, Montes y Calvo. (2012). *Porta themis fiscal con correlaciones*. (Décima Octava ed.). México, D.F. Themis, S.A. de C.V.
- Naser, A. (2010). *Gobierno electrónico*. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). Recuperado 04 de mayo de 2013 de http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/5/39255/Gobierno_Electronico_ANaser.pdf
- Gil, Mariscal y Ramírez. (2008). *Gobierno electrónico en México*. TELECOM CIDE.

Recuperado 04 de mayo 2013 de

http://www.conectarimporta.org/telecom/wpcontent/uploads/2010/06/e_gob_en_mex.pdf

Mireles Arreola, S. (2011). Comprobantes fiscales digitales 2011. Consultorio Fiscal, ed. Edamsa impresores, 511, 42-60.

García, J. J. Paso a Paso. Comprobantes Fiscales Digitales 2011. Consultorio Fiscal (154 e.d.), México.

González, A. P. (2012). Requisitos de los comprobantes fiscales, impresos y electrónicos. Puntos Prácticos, e.d. Dofiscal, México, D.F., pp. 2-27.

Informador. Obligatorio migrar a factura electrónica: Gsi México. (04 de mayo de 2013).

INFORMADOR.COM.MX. Recuperado de

<http://www.informador.com.mx/economia/2012/426946/6/obligatorio-migrar-a-factura-electronica-gsi-mexico.htm>

Informador. Factura electrónica cambia la forma de hacer negocios: Shcp. (04 de mayo de 2013).

INFORMADOR.COM.MX. Recuperado de

<http://www.informador.com.mx/economia/2012/420030/6/factura-electronica-cambia-la-forma-de-hacer-negocios-shcp.htm>

Federal, C. F. Comprobantes Fiscales Digitales. 2013. e.d. THEMIS, México, D.F.

Servicio de Administración Tributaria (6 de marzo de 2013). *Servicio de Administración tributaria.*

Recuperado el 5 de mayo de, 2013, de

http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/asistencia_contribuyente/principiantes/comprobantes_fiscales/66_19091.html

Castro Váldez, P. (2011). *Manual para la implementación de la factura electrónica.* (1ra ed.). México, D.F.: ISEF.

Orendain Kunhardt, I. (2012, Agosto). Comprobantes fiscales simplificados. *Practica fiscal*, 659, 25-32.

SAT. (28 de diciembre de 2012). Resolución Miscelanea Fiscal 2013. *Segunda sección, Poder Ejecutivo*. México, D.F.: Diario Oficial de la Federación.

SAT. (2013, mayo 31). 2da Modificación RMF. México, D.F: Diario Oficial de la Federación.

Amézquita Flores, R. (2013, Febrero). *Resolución de facilidades administrativas 2013*. Consultorio Fiscal, 562,