



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO**

---

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
ARAGÓN**

**TESIS CONJUNTA  
COMPROBANTES FISCALES DIGITALES**

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

**PRESENTAN:  
LILIANA SALGADO MARTÍNEZ  
Y  
SIMONE PEDRO NAVA ROJAS**

**ASESOR: HÉCTOR HUITRÓN CRUZ**



NEZAHUALCÓYOTL, ESTADO DE MÉXICO. MAYO 2014



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.

## **Agradecimientos y dedicatoria.**

---

### **Liliana Salgado Martínez.**

Agradezco a mis padres ya que no ha habido un solo día en que me suelten la mano, porque lo primero que recuerdo que me enseñaron fue a esforzarme en no ser buena, sino en ser la mejor en lo que haga. Este logro es gracias al gran esfuerzo que han hecho.

A mis hermanos que siempre me han hecho sentir afortunada al tenerlos, la vida es más bella cuando estamos los tres.

A Luna y Estrella Martínez, porque todos los días me acompañaron hasta que terminara de estudiar aunque tuvieran sueño.

Agradezco a mi compañero de tesis porque desde que lo descubrí fue el fin de la vida como la conocí, su inteligencia y su carácter nos hacen un buen equipo; porque cuando no entendía algo en clases siempre me explicaba para que al otro día pudiera participar y sobre todo porque este trabajo es fruto de nuestra conexión.

Le doy las gracias a mi universidad UNAM y a mi amada Facultad de Estudios Superiores Aragón; recuerdo que en un principio ingresar a ella se me hizo un sueño casi imposible de cumplir y no olvido el día en el que me enteré que había sido aceptada, en ese momento supe que sería una abogada egresada de la más emblemática casa de estudios de México.

Hago especial mención a nuestro asesor de tesis, el licenciado Héctor Huitrón Cruz, gracias por guiarnos en este trabajo de investigación.

Agradezco a los profesores que especialmente hicieron que me apasionara ésta carrera y que disfrutara asistir a la escuela por la manera de dar

su clase y transmitir sus conocimientos, los honorables abogados Miguel Mejía Sánchez, Arturo Muñoz Cota, Mauricio Sánchez Rojas, Rodrigo Raúl Romero Padilla, Julio Cesar Navarro Villegas y particularmente a la profesora Alicia Concepción Rivas García, dejándoles saber que tienen mi admiración y respeto.

## **Agradecimientos y dedicatoria.**

---

### **Simone Pedro Nava Rojas.**

Quisiera comenzar agradeciendo a mis tíos, primos y abuelo, que nunca dejaron de apoyarme, impulsarme y tenerme entera confianza a pesar de las circunstancias y altibajos.

Reconocimiento especial a mis padres porque soy el fruto de su formación y esfuerzo.

A mi hermana que siempre ha sido una viga estructural en mi vida y un gran ejemplo de fortaleza.

Me faltan palabras para describir a la coautora de este trabajo de investigación ya que no solamente es mi mejor amiga, compañera, colega y soporte sino que cuento con la fortuna de compartir la vida más allá de lo profesional con ella y desde que formamos este equipo hemos mejorado siempre buscando sacar lo mejor del otro culminando con el presente trabajo.

Parte esencial de mi formación han sido mis profesores a los que en mayor o menor medida les debo la forma en la que pienso y en la que me esmero en cada ámbito de mi vida, les agradezco las enseñanzas, las lecciones, su interés y dedicación hacia la profesión que siento el orgullo de haber estudiado, pero en especial por las discusiones, desilusiones, reclamos y desacuerdos ya que todo eso forma parte de mi acervo no solo profesional sino de la vida.

Mención y distinción aparte para las dos personas que contribuyeron para terminar de enamorarme de la materia fiscal, que fueron la inspiración y mano guía del zenit de la licenciatura, Alicia Concepción Rivas García y Héctor Huitrón Cruz.

Por último pero no menos importante agradezco a la Facultad de Estudios Superiores Aragón, institución de la que me siento orgulloso de formar parte, la Universidad Nacional Autónoma de México la cual me hizo hacer un largo viaje desde Nuevo León para poder cumplir mi anhelo, el cual ahora me siento feliz de considerar como realizado.

## **Prólogo.**

Esta tesis, nacida al calor de las aulas universitarias, es fruto de constantes meditaciones acerca del derecho fiscal y de un tema en común que se decidió abordar de manera conjunta.

Su nombre –Comprobantes Fiscales Digitales- (CFDI), indica de inmediato su naturaleza y alcances. Es una tesis que abarca al Estado y a sus súbditos jugando un papel de contribuyentes. Supone los datos del Derecho Fiscal, los inicios y antecedentes de las contribuciones, pero los rebasa en un afán de superación, para ir a buscar una verdadera iniciativa tecnológica que sin duda dará resultados favorables para mantener avante la fiscalización de los recursos y así materializar los programas del Estado.

Vinculando a la palabra fisco proveniente del latín *fiscos* que quiere decir, cesta de mimbre en la que se guardaba el dinero de la recaudación en la época del imperio romano, con la nueva era en donde la tecnología nos da la misma pauta que hace siglos, aportar al gasto público, estos momentos en la historia del Estado están concatenados en el mismo punto, la contribución.

Este trabajo recoge todas esas aportaciones realizadas con el paso de los años, los cambios paulatinos que han sufrido los contribuyentes y da un vivaz enfoque exponiendo que la Ley se fusionó con la tecnología para lograr un cometido jurídicamente aplicable.

No es un trabajo de erudición histórica o proposición científica; su metodología inicial se basa en el análisis de los fundamentos acontecidos en el ámbito fiscal durante los últimos años. Por tal razón se da una visión en la que se muestra un escenario global para llegar al meollo del asunto, razón de la investigación, la nueva forma de tributar. No encontrarán una propuesta más que un análisis significativo de la situación que se vive en relación al contenido.

Siendo la primer obra que se destina al estudio en particular de los Comprobantes Fiscales Digitales en la UNAM, la exposición de las ideas aquí vertidas viene aparejada por un capítulo de Derecho comparado que nos sirve de referencia para contextualizar el escenario de México. Esperando sea de ayuda a profundizar en el futuro cuando se posea mayor dominio de información y aplicación de la misma en nuestro país.

Liliana Salgado Martínez

Nezahualcóyotl, Estado de México.

Primavera de 2014.

## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	I
---------------------------	---

### **CAPÍTULO I ANTECEDENTES Y GENERALIDADES**

1.1 Concepto de Derecho Fiscal.....	1
1.2 Antecedentes Prístinos del Tributo. ....	2
1.3 Antecedentes en México.....	5
1.4 La Contribución.....	7
1.4.1 Clasificación de las Contribuciones. ....	9
1.4.2 Fundamentos Constitucionales de la Contribución. ....	10
1.4.3 Principios de las Contribuciones.....	13
1.4.4 Principios Doctrinales de las Contribuciones. ....	20
1.4.5 Elementos de las Contribuciones. ....	24
1.4.5.1 Los Sujetos. ....	24
1.4.5.2 El Objeto. ....	34
1.4.5.3 La Base. ....	36
1.4.5.4 La Tasa, Tarifa o Cuota. ....	37
1.4.5.5 Época de Pago de la Obligación Fiscal.....	39
1.4.6 Declaraciones Provisionales y Anuales. ....	41

### **CAPÍTULO II LA OBLIGACIÓN FISCAL**

2.1 Definición.....	44
2.2 Elementos de la Obligación Fiscal. ....	48
2.3 El Hecho Imponible.....	48
2.4 El Hecho Generador. ....	51
2.5 Diferencias entre Hecho Generador y Hecho Imponible. ....	52
2.6 El Nacimiento de la Obligación Fiscal. ....	53
2.7 La Relación Jurídico-Tributaria. ....	54
2.8 Crédito Fiscal.....	55
2.9 Clasificación de las Obligaciones Fiscales. ....	59
2.9.1 Obligaciones del Sujeto Activo .....	60
2.9.2 Obligaciones del Sujeto Pasivo Directo. ....	62
2.9.3 Obligaciones del sujeto Pasivo Indirecto. ....	66

### **CAPÍTULO III COMPROBANTES FISCALES DIGITALES EN MÉXICO**

3.1 Panorama General.....	69
3.2 Evolución.....	69
3.3 Aspectos Vigentes en 2014.....	89
3.4 Elementos y Aspectos Técnicos de los Comprobantes Fiscales Digitales.....	92
3.4.1 La Firma Electrónica Avanzada (Fiel).....	92
3.4.1.1 Formatos de la Firma Digital.....	95
3.4.2 El programa Solicitud de Certificado Digital (SOLCEDI).....	96
3.4.2.1 Public Key Infrastructure (PKI).....	97
3.4.3 El Certificado de Sello Digital (CSD).....	99
3.4.3.1 La Cadena Original.....	102
3.4.4 El Proveedor Autorizado de Certificación (PAC).....	106
3.4.4.1 Obligaciones.....	109
3.4.4.2 Certificación o Timbrado.....	111
3.4.5 Cancelación.....	112
3.5 Tipos de Comprobantes Fiscales Digitales.....	113
3.5.1 La Factura Electrónica.....	113
3.5.1.1 La Factura Electrónica como evolución de la Factura Tradicional.....	115
3.5.1.2 Aspectos Generales.....	116
3.5.1.3 Formatos más usados.....	119
3.5.1.4 Los Complementos.....	120
3.5.2 El Código de Barras Bidimensional (CBB).....	121
3.6 Estrategias para impulsar el uso de Comprobantes Fiscales Digitales.....	123

### **CAPÍTULO IV COMPROBANTES FISCALES DIGITALES EN DIVERSOS PAÍSES**

4.1 Los Comprobantes Fiscales Tradicionales y Digitales.....	125
4.2 Unión Europea.....	128
4.2.1 Evolución de la Facturación en Papel a Factura Electrónica y la Firma Electrónica.....	129
4.2.2 Marco Legal de la Firma Electrónica.....	130
4.2.2.1 Firma Electrónica mediante Certificados Electrónicos.....	134
4.2.2.2 Firma Electrónica Reconocida.....	136
4.2.2.3 Firma Electrónica Manuscrita.....	136
4.3 América.....	140

4.3.1 Estados Unidos.....	143
4.3.2 Chile.....	144
4.3.3 Brasil.....	151
4.3.3.1 La Nota Fiscal Electrónica.....	153
4.3.4 Colombia.....	155
4.3.5 Ecuador.....	157
4.3.6 República Dominicana.....	158
4.3.7 Costa Rica.....	159
4.3.8 Argentina.....	160
4.3.8 Argentina.....	161
<b>PROPUESTA .....</b>	<b>161</b>
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>166</b>

## **Introducción.**

México ha entrado de lleno a la era de la tecnología, posicionándose en la cumbre de la vanguardia en cuanto a Comprobantes Fiscales Digitales (CFDI) se refiere; pese a una ola de cambios que se posaron sobre los contribuyentes, el implemento de esta innovación está arrojando resultados favorables para la fiscalización de los ingresos que se ven reflejados en las arcas del Estado mejor conocido como gasto público.

Corría el año 2004 donde los contribuyentes contaban con la obligación fiscal de emitir Comprobantes Impresos por sus actividades realizadas, sin embargo para los grandes emisores y receptores de Comprobantes Fiscales, cumplir con la obligación de mantener en resguardo por lo menos cinco años tales comprobantes como lo estipula la legislación fiscal, les significaba un costo muy alto por la administración y cuidado de los documentos. Estos costos se traducen en incrementos en el valor del bien o servicio que en última instancia cubre el consumidor final.

Por otra parte, con los avances en las tecnologías de la información, diversos contribuyentes que contaban con tecnología digital, solicitaron al Servicio de Administración Tributaria (SAT) que se les permitiera la emisión de Comprobantes Fiscales Digitales y su conservación en medios electrónicos, a efecto de agilizar sus procesos administrativos y reducir sus costos de emisión y almacenamiento de documentos impresos en papel.

El manejo de facturas en papel representa altos costos para las empresas. Se consideraba a la “Factura Electrónica” el eslabón faltante para la automatización de los procesos que ponen hoy en día a México en la tendencia que preceden potencias mundiales en materia Fiscal.

Para la autoridad, también representa un costo mayor la revisión de los contribuyentes que emiten Comprobantes Fiscales en papel, por la inversión de tiempo que conlleva revisar manualmente la contabilidad de los contribuyentes (lo que incluye la revisión de cada uno de los comprobantes emitidos y recibidos.)

Con base a lo anterior, se estimó necesario permitir en el ámbito tributario, la expedición de Comprobantes Fiscales Digitales (CFDI, siempre que el emisor de los mismos contara con una Firma Electrónica Avanzada (Fiel), ya que mediante el uso de Firmas Electrónicas, se controla la autoría e integridad de los comprobantes fiscales digitales emitidos.

Es por esto que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) promovió reformas al Código Fiscal de la Federación, las cuales fueron publicadas el 5 de enero de 2004, mismas que establecen el uso de la Firma Electrónica Avanzada para los trámites ante la autoridad fiscal y la posibilidad de emitir los Comprobantes Fiscales Digitales (“Facturación Electrónica”).

Una vez establecido el marco normativo para el uso de la multicitada Firma Electrónica y de los Comprobantes Fiscales Digitales (CFDI), se creó el desarrollo del programa, estableciéndose el siguiente objetivo:

Instrumentar un esquema adicional de comprobación fiscal que permita a los contribuyentes que se acojan a este, emitir comprobantes a través de documentos electrónicos con validez fiscal que vinculen a los emisores con los comprobantes que emiten, garantizando un mayor control y eficiencia de los recursos en la fiscalización.

Para la definición de la cuestión tecnológica, el SAT consideró la parte de control y de servicio que esto implica. Una vez que se revisaron algunos esquemas en el ámbito internacional, se trató de tomar lo mejor de los sistemas ya implementados en España y Chile; por una parte se aprovecha el uso de

“Firmas Electrónicas” para comprobar la autoría de los Comprobantes Fiscales Digitales (CFDI) y, por otra parte, aprovecha la implementación del estándar XML como formato para la generación de los CFDI.

Para el cumplimiento del objeto de estudio que son los Comprobantes Fiscales Digitales, se utilizó como instrumento de investigación el método deductivo principalmente. Este método logra inferir algo observado a partir de una Ley general. Particularmente se hace uso del método deductivo indirecto y de conclusión mediata ya que la premisa mayor alberga la proposición universal, mientras que la menor incluye la proposición particular, en la inteligencia que la conclusión, es el resultante de la comparación entre ambas.

Para materializar el planteamiento se aplicará a continuación un silogismo en el tema que nos ocupa, dejando ver que finaliza en el enunciado de las Leyes de carácter general.

**Premisa Mayor.** En el Derecho Fiscal el contribuyente tiene la obligación de emitir Comprobantes Fiscales, en un principio de manera impresa; aunque el costo fuese mayor y el trabajo empleado para fiscalizar los recursos no diera los frutos esperados.

**Premisa Menor.** El Servicio de Administración Tributaria no tenía un control mayormente eficaz en la fiscalización de los recursos.

**Conclusión.** Se implementó un sistema de CFDI encontrando la respuesta aplicando las nuevas tecnologías de vanguardia, ya utilizadas por otros países, aceptadas por los contribuyentes y por su puesto modificando la Ley para su correcta aplicación en el marco legal.

# CAPÍTULO I.

## ANTECEDENTES Y GENERALIDADES.

### 1.1 Concepto de Derecho Fiscal.

En México, los ingresos del Estado se encuentran señalados en la Ley de Ingresos de la Federación, dentro de los cuales encontramos a los ingresos fiscales, siendo el encargado de su estudio el Derecho Fiscal, que es una disciplina que está conceptualizada por el jurista mexicano Sergio De La Garza como “el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento, o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir, y a las sanciones establecidas por su violación.”<sup>1</sup>

Para el catedrático mexicano Andrés Serra Rojas el Derecho Fiscal o Tributario es “el conjunto de normas jurídicas que regulan la determinación y recaudación de impuestos y demás medios económicos que necesita el Estado para la satisfacción de necesidades públicas”.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup>DE LA GARZA, Sergio. citado por RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*, Segunda Edición, México, Oxford University Press, 1982.

<sup>2</sup> Los términos Derecho Fiscal y Derecho Tributario son utilizados por la mayoría de los autores como sinónimos; sin embargo el Derecho Tributario obedece a una connotación que tiene sus orígenes en la antigüedad, en donde a los pueblos que caían en batalla, el pueblo vencedor cobraba un tributo, siendo este riquezas, tierras, esclavos; todo para coronar su victoria sobre el vencido. Una clara muestra es la Magna Charta Libertatum (Inglesa) Juan Sin Tierra; en donde se sancionó por primera vez el principio de que los tributos sólo podían ser establecidos por un acto de consentimiento de los representantes de los contribuyentes (barones). En el acto de consentimiento estaba toda la base de las libertades políticas que invocan los barones frente al rey absoluto inglés. Apuntes de Derecho Fiscal UNAM, Fes Aragón.

Al respecto el doctrinario Gerardo Gil Valdivia puntualiza a esta disciplina como “el conjunto de normas que sistematizan los ingresos y gastos públicos (previstos en el presupuesto) y que tienen por objeto regular las funciones financieras del Estado: asignación de recursos, pleno empleo con estabilización, distribución del ingreso y el Derecho Económico”.<sup>3</sup> Este autor enfoca su concepto hacia los recursos del Estado y la forma de obtenerlos, lo cual a todas luces es inconcluso ya que deja de lado el destino y manejo de dichos ingresos.

De acuerdo con el autor y jurista Achille Donato Giannini, el Derecho Fiscal es “aquella rama del Derecho Administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos, y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos”.<sup>4</sup>

En conclusión, el Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Estado de imposición y recaudación de los ingresos fiscales así como de los gobernados, mismos que se destinan para sufragar los gastos públicos, ejecutar conforme a las Leyes que establecen las contribuciones mediante un procedimiento, así como para resolver las controversias que suscite su aplicación, por medio de un Tribunal Administrativo.

## **1.2 Antecedentes Prístinos del Tributo.**

Las primeras Leyes Tributarias aparecen en Egipto, China y Mesopotamia, mediante textos muy antiguos y en escritura cuneiforme de hace aproximadamente cinco mil años, en los que se señalaba en una frase que rezaba: “se puede amar a un príncipe, se puede amar a un rey, pero ante un

---

<sup>3</sup> GIL VALDIVIA, Gerardo. CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz. *Derecho Fiscal*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1981.

<sup>4</sup> GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de Derecho Tributario*, Madrid, Ediciones de Derecho Financiero, 1957.

recaudador de impuestos, hay que temblar". Otro documento antiguo en donde se hace referencia a este tema es en el Nuevo Testamento, en donde aparece la figura del Recaudador de impuestos en la persona de Mateo, siendo este cargo detestable y poco santo como lo manifestaban los primeros discípulos de Jesús cuando iba a comer en casa de éste.

En Egipto, una forma común de tributar era por medio del trabajo físico (prestación personal), para lo cual tenemos como ejemplo la construcción de la pirámide del Faraón Keops en el año 2,500 A.C. misma que tardó en ser llevada a cabo veinte años, participando aproximadamente unas 100,000 personas que acarreaban materiales desde Etiopia. Bajo este concepto, cabe destacar que en la isla mediterránea de Creta, en el segundo milenio A.C. el Rey Minos recibía inclusive hasta seres humanos como tributo.

Respecto a la imposición de impuestos internacionales, los pueblos antiguos en sus relaciones con otras Naciones, tomaron a estas contribuciones como una forma de sujeción y dominio sobre los pueblos vencidos. En este tenor de ideas, encontramos al Imperio Romano, el cual cobraba fuertes tributos a sus colonias, situación que permitió que por mucho tiempo los ciudadanos romanos no pagaran impuestos. Augusto en Roma, decretó un impuesto del uno por ciento sobre los negocios globales llamado Centésima.

En China, el reconocido pensador chino Confucio fue inspector de hacienda del príncipe Dschau en el Estado de Lu en el año 532 A.C. Lao Tsé uno de los filósofos más relevantes de la civilización China decía que al pueblo no se le podía dirigir correctamente con excesivas cargas de impuestos que imponía el propio gobierno.

Como se puede observar, en la antigüedad, la forma de pagar y cobrar tributos no era del todo equitativa, a contrario sensu obedecía a situaciones de capricho, mandato divino o sojuzgamiento de un pueblo por otro; también

podemos ver que los mismos seres humanos formaban parte de los tributos y eran destinados a sacrificios ceremoniales u obligados a realizar trabajos físicos; algunas declaraciones de impuestos eran humillantes, ya que al presentarlas, el contribuyente tenía que arrodillarse y pedir gracia.

En tiempos pasados existía un pago por el derecho del servicio de impartición de justicia, que pagaban los siervos y villanos cuando comparecían ante los tribunales para solicitar justicia. Bajo este contexto, es de interés manifestar que nuestra Constitución en su Artículo 17, nos da como garantía individual la gratuidad del servicio de justicia, que a la letra señala: "...Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales..."

Algunos autores nos mencionan que los Señores Feudales, cobraban derechos por el tránsito de mercancías, por pasar muelles, por pasar las puertas o fronteras de las poblaciones. Las mercancías tenían una tarifa dependiendo de la calidad de las personas que recaudaban el impuesto y se cobraban los derechos en dinero o en especie. Para ejemplificar este tipo de abusos, tenemos que en el año de 1218 todo mercader foráneo que cruzara por San Owen o sus alrededores para vender especias en Inglaterra tenía que pagar al noble una libra de pimienta; el juglar que ingresaba a Paris por la entrada de Petit Chatellet, tenía que cantar una canción y los que traían monos sabios tenían que hacer trabajar a sus animales delante del recaudador. Actualmente los peajes y las alcabalas, se han convertido en impuestos de importación o exportación.

Otros casos similares sucedieron alrededor del año 1500 en Europa, consistían en presentar los impuestos en efectivo a los Kammerer (tesoreros). Actualmente en Alemania, los encargados de la administración financiera municipal, llevan el mismo título citado de aquella época.

### **1.3 Antecedentes en México.**

En el México precolombino, se acostumbraba entregar a los Aztecas bolas de caucho, águilas, serpientes y anualmente mancebos a los que se les arrancaba el corazón como parte de sus ceremonias religiosas sin embargo los gobernantes Aztecas mejoraron su técnica de tributación, utilizaron a los *calpixquis* los cuales llevaban como signo distintivo o credencial una vara en una mano y un abanico y con la otra se dedicaban al cobro de tributos. Imponían fuertes cargas tributarias a los pueblos vencidos, situación que quedó asentada en los códigos pre y post cortesianos, mismos que muestran la infinidad de objetos, productos naturales como el algodón y los metales preciosos que eran utilizados como tributos.

Durante los 300 años que perduró el sistema de gobierno colonial, hubo mucha confusión en el sistema recaudatorio, lo que provocó que la Nueva España no alcanzara los niveles de desarrollo deseados, debido a que los tributos recaudados eran muy pocos.

Entre España y la Nueva España hubo un gran intercambio de mercancías, lo que ahora llamamos importación-exportación. Los productos importados de España consistían en vino, aceite, lencería, vajillas, jarcias, papel, objetos de hierro, vinagre, aguardiente, jabón, entre otros. La Nueva España exportaba oro, plata, grano o cochinilla, azúcar y cueros sin contar una gran diversidad de productos. Por su parte España estableció que la colonia sólo podía exportar y negociar con la metrópoli, lo que limitó su capacidad de realizar comercio y restringió su desarrollo económico.

Cuando se fundó la Villa de Veracruz, se establecieron varios impuestos como el quinto real, con el que se beneficiaban en primer término el Rey de

España, al que le correspondía un quinto del botín conquistado por los españoles, otro quinto le correspondía al conquistador Hernán Cortés y el sobrante del botín se repartía entre los soldados que acompañaban al conquistador.

Esto posteriormente provocó que el Rey de España nombrara como tesorero real al español Alonso de Estrada y a los miembros de la hacienda pública como *veedores*<sup>5</sup>, contadores y ejecutores.

Un impuesto implantado con el propósito de sufragar los gastos que los barcos reales tenían al escoltar las naves que venían o salían de Veracruz a España, recibía el nombre de *avería* y lo pagaban de una forma prorrateada los dueños de las mercaderías llegando hasta el 4%. Dicha erogación dio término a mediados del siglo XVIII.

Existía un impuesto denominado de *Altamirantazgo*, en honor del Almirante de Castilla y a favor del mismo, el cual era implantado a todos los buques, así como a las mercaderías, tanto por la entrada como por la salida, de igual manera que por la carga y descarga de éstas. Este impuesto se implantó tanto en los puertos de España como de sus colonias y alcanzó hasta un 15%.

En el año de 1573, se pagaba un impuesto que gravaba el paso de las mercancías de una provincia a otra, llamado *alcabala* y posteriormente el pago de un derecho de tránsito llamado peaje. Los nativos debían cargar su carta de tributos ya que de lo contrario tenían la obligación de pagar otra vez. Por otra parte, en 1679 se impuso una contribución llamada de *lotería*, la cual gravaba la venta total de la lotería, con una tasa del 14% sobre la misma.

Un gravamen que ha perdurado hasta ahora pero con otro nombre, es el impuesto de *caldos*, denominado en la actualidad Impuesto Especial sobre

---

<sup>5</sup> Veedor: Antiguo funcionario público, encargado de la inspección y control de las actividades de los gremios.

Producción y Servicios (IEPS); con la diferencia de que en la colonia solamente gravaba a los vinos y aguardientes.<sup>6</sup>

En la colonia se cobraban con frecuencia impuestos extraordinarios, los cuales se implantaban de manera arbitraria, como era el caso del impuesto que se cobró por construir un enorme muro en el puerto de Veracruz y que se le denominó Impuesto de Muralla.

El Conde de Revillagigedo, Virrey de la Nueva España decía respecto de la recaudación destinada a la real Hacienda, que para evitar la complicación y confusión de su manejo, debía llevarse con mejor orden y mayor claridad. Que era imposible que el contribuyente tuviera noticia de cada uno de sus derechos, así como saber claramente lo que debe contribuir, cómo y por qué razón debe hacerlo, si no se le informaba y orientaba en tal acción.

#### **1.4 La Contribución.**

La historia de las contribuciones es casi tan antigua como la historia del hombre pensante; desde que el hombre comenzó a formar grupos con una cierta estabilidad social los impuestos eran exigidos por los jefes en forma de tributo, en su mayoría se destinaban para usos religiosos o ceremoniales, así como para extender los privilegios de quien se encontraba en una situación de poder.

Del mismo modo para poder considerar a una contribución como tal debe de contar con los elementos constitucionales consagrados en el numeral 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como veremos más adelante.

---

<sup>6</sup> En el México actual, el IEPS grava una cantidad mucho mayor de productos y se destina principalmente a empresas de comunicaciones y servicios en macro.

La mayoría de los autores tienen nexos o similitudes al momento de referirse a las contribuciones, principalmente en lo que respecta a la unilateralidad ya que si bien es cierto, las normas que los establecen emanan de las autoridades del Estado, el particular en sentido estricto no tiene participación en este proceso por lo que es una imposición por parte del Estado.<sup>7</sup>

Para el jurista citado con antelación Sergio De La Garza, “tributo o contribuciones son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”<sup>8</sup> Esta definición a pesar de ser muy concreta menciona los elementos tanto de nacimiento como de terminación de la obligación por lo que nos parece sumamente adecuada.

Mientras que el Abogado Héctor Villegas define al tributo como “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una Ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.” Este autor además de coincidir con nuestro parecer se concatena con el concepto antes citado, que a su vez hace referencia al marco legal de creación de la norma como delimitación del poder de imperio con el que cuentan las autoridades.

Conforme a lo expuesto, el elemento primordial de las contribuciones es la coerción por parte del Estado que así lo convierte en prestación obligatoria y no voluntaria, como reconoce toda doctrina, ya que constituyen las manifestaciones de voluntad exclusiva del Estado; cabe destacar que esta prestación a pesar de ser predominantemente pecuniaria, no significa que no pueda ser pagadera “en especie” como veremos más adelante.

---

<sup>7</sup> Por tal razón los autores hacen referencia a este tema no en forma de contribución sino de tributo.

<sup>8</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco; *Derecho Financiero Mexicano*; Decimoquinta edición, Ed. Porrúa, México 1988. p. 39.

En lo concerniente a la materia que nos ocupa se concibe a la contribución de manera genérica como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de Derecho Público.

#### **1.4.1 Clasificación de las Contribuciones.**

Ahora bien, de acuerdo a la clasificación emitida por el Código Fiscal de la Federación, en su Artículo 2 nos refiere lo siguiente:

“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...”.

De este modo podemos observar como las contribuciones acorde a la forma de recaudación y destino de las mismas tienen diferentes denominaciones y funciones, sin embargo todas coinciden en que las recauda el ente Estatal a fin de cumplir con sus funciones.

#### **1.4.2 Fundamentos Constitucionales de la Contribución.**

Para entender correctamente el tema en cuestión es necesario comprender que la Ley es el instrumento idóneo para la imposición de cualquier obligación fiscal<sup>9</sup> y ya que las Leyes juegan un papel clave en la materia que nos atañe resulta vital analizar los Artículos constitucionales que guardan relación con la materia Fiscal en cuanto a su vigencia y contenido.

La Ley es la fuente formal del Derecho Fiscal por lo cual se constituye como el único medio por el cual el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria puede establecer un tributo o una sanción por el incumplimiento del mismo, por

---

<sup>9</sup> Facultad prevista en los Artículos 71 y 72 inciso h, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

lo tanto es fuente exclusiva del Derecho Tributario sustantivo y del Derecho Tributario Penal (*nullum tributum sine lege y nullum crimen et poena sine lege*).

El Artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su fracción IV dispone:

“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 precepto constitucional es primordial para nuestra materia fiscal ya que enmarca el poder fiscal, tanto de la Federación, como del Distrito Federal, los Estados y Municipios que obliga a los mexicanos a contribuir para los gastos públicos, no dejando cabida a que en el lugar donde estén establecidos los gobernados, deberán de la manera proporcional y equitativa tributar al Estado.

La Constitución Federal establece una facultad concurrente de poderes tributarios sobre las materias gravables. Para ampliar la panorámica, el Artículo 73 fracción VII de nuestra Carta Magna confiere al Congreso de la Unión “...Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto...”.

Esto quiere decir, que el Congreso de la Unión se constituye como el único ente Estatal con la capacidad de establecer las contribuciones federales; así como las bases de coordinación de los tres niveles de gobierno, en materia fiscal, enfocándose en la participación del cobro de las contribuciones federales y en la vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, dando nacimiento al tema que nos atañe en cuanto a la materia.

En tanto que el mismo precepto 73 de nuestra Carta Magna confiere a favor del Congreso de la Unión poderes exclusivos de tributación de algunas materias, entre las que figuran:

“...XXIX. Para establecer contribuciones:

- 1º. Sobre el comercio exterior;
- 2º. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del Artículo 27;
- 3º. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- 4º. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación;
- 5º. Especiales sobre:
  - a) Energía eléctrica;
  - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
  - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
  - d) Cerillos y fósforos;
  - e) Aguamiel y productos de su fermentación; y
  - f) Explotación forestal.
  - g) Producción y consumo de cerveza.

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

La obligación contenida el Artículo 31 Fracción IV del mismo ordenamiento que es otorgada a todos los mexicanos para contribuir a los gastos públicos, hace presente la necesidad de presupuestar los gastos y de prever al mismo tiempo el

ingreso necesario para este fin, como bien lo avizora el Artículo 74 fracción IV, por lo que es menester revisar la forma en que se emplearán los recursos que se pretenden obtener en función de los gastos públicos del período correspondiente, es decir, cada ejercicio fiscal.

### **1.4.3 Principios de las Contribuciones.**

Ahora bien, nuestras Leyes fundamentales, desde los remotos tiempos de la Independencia Nacional han procurado, tal y como lo proclama el tratadista Adam Smith, estructurar el Sistema Fiscal mexicano sobre los principios de justicia, equidad y proporcionalidad, pensando no solo en el bien del Estado, sino también en la protección para los derechos de los ciudadanos.

Para que una contribución pueda considerarse como tal con todas sus connotaciones y aspectos jurídicos debe apegarse a los principios consagrados en el mismo numeral 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.

- a) El Principio de Generalidad: Es consecuencia directa de legalidad fiscal ya que como se ha mencionado con anterioridad, toda contribución para resultar válida y eficaz debe encontrarse previsto en una Ley. Al hablar de generalidad en su acepción jurídica, es imperativo hacer hincapié y distingo entre este concepto y el de uniformidad con el que frecuentemente suele confundirse.

El principio de generalidad tiene como antecedente histórico el Artículo 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de Francia, de 1789 que prescribe: “Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común; ésta debe ser repartida por igual entre *todos* los ciudadanos en razón de sus posibilidades”.

Como se ha mencionado en los fundamentos, el enunciado del Artículo 31 de nuestra Constitución Federal se refiere a la obligación que tienen los mexicanos de contribuir al gasto público sin exclusión, estableciendo así el principio de generalidad; pero como la expresión “los mexicanos” no hace alusión a los extranjeros Flores Zavala expresa la siguiente pregunta: ¿Sólo los mexicanos tienen la obligación de pagar impuestos y no así los extranjeros? y el mismo autor contesta refiriendo: “Creemos que aun cuando el precepto constitucional sólo se refiere a los mexicanos cuando establece la obligación, no prohíbe que se imponga a los extranjeros y en consecuencia pueda hacerlo el legislador ordinario”.

Tiene razón el maestro Flores Zavala, ya que ciertamente el Artículo antes referido es enunciativo y no limitativo, pero además porque sabemos que a todo derecho corresponde una obligación; es decir que derecho y obligación van unidos y por consiguiente si los extranjeros gozan de las mismas garantías que los mexicanos de acuerdo con lo que dispone el Artículo 1º de la Constitución Federal, pues que carguen también con la obligación de contribuir para los gastos públicos.<sup>10</sup>

Se dice que una Ley es general cuando se aplica sin excepción a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca, por eso y con toda razón se afirma que la Leyes van dirigidas a “una pluralidad innominada de sujetos”; es decir, todos aquellos que realicen en algún momento un supuesto normativo. En cambio una disposición es uniforme cuando debe aplicarse a todos por igual y sin distinciones de ninguna especie a todas las personas colocadas bajo la potestad o jurisdicción de quien la emita.

Este principio puede enunciarse diciendo que, sólo están obligados a pagar tributos aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o

---

<sup>10</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*, Trigésima primera Edición, México, Editorial Porrúa, 1995, p. 106.

circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas, previstas en las Leyes relativas a la materia, teniendo como consecuencia el correspondiente hecho generador del tributo de que se trate.

Concluyendo en lenguaje simple, el principio de generalidad no significa que todos deben pagar impuesto, sino aquellos que tienen capacidad contributiva.

- b) Principio de obligatoriedad: Este se encuentra íntimamente vinculado al principio anterior, ya que significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una norma fiscal expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir la correspondiente contribución, dentro del plazo que la misma Ley establezca.

Es necesario insistir en que los tributos o contribuciones son ingresos fiscales que el Estado imprescindiblemente requiere para el desarrollo de sus actividades. Debe de entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino como una auténtica obligación pública, de cuyo incumplimiento puede derivarse severas consecuencias para los particulares.

De este modo, el contribuir al sostenimiento del gasto público del Estado no es, en modo alguno una donación graciosa o aportación voluntaria, es un verdadero sacrificio económico para que se pueda contar con una serie de servicios públicos y obras de beneficio colectivo, por eso nuestras Constitución lo impone de manera obligatoria, como un deber ciudadano de orden público, así mismo, otorga al Estado los instrumentos jurídicos adecuados para velar por su plena vigencia y su cabal cumplimiento.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso; *Derecho Fiscal Mexicano, Segunda Edición, México, Editorial Porrúa, 2001, p. 44*

c) Principio de Vinculación o Destino con el Gasto Público: Las contribuciones tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente a sus súbditos, una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio.

Puede afirmarse que ningún ciudadano accedería a contribuir al sostenimiento de un Estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales básicas, esta es la principal causa de evasión de impuestos por lo que el conjunto de ingresos que obtenga el Estado a través de las contribuciones emitidas por los particulares por mandato constitucional deberá destinarse al gasto público con la finalidad de sustentar los programas del Estado, emitir aportaciones de seguridad social, realizar contribuciones de mejoras, etc., para lograr el mismo desarrollo y bien común.

Ahora bien, a efecto de entender correctamente como es que se compone el gasto público, la tesis jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación cuyo rubro es “**GASTO PÚBLICO, NATURALEZA DEL.**” nos hace mención de este principio:

“La circunstancia o hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la Ley que lo instituye y regula, no le quita, ni le puede cambiar, la naturaleza debe estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta con consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los reglones de este, tienen fines específicos , como comúnmente lo son

la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pagos de sueldos etc....”<sup>12</sup>

Gasto público es un concepto genérico que engloba a todas las actividades que realiza el Estado para sufragar sus gastos, los tributos constituyen prestaciones exigidas obligatoriamente por él, esto en virtud de su potestad de imperio, para atender a sus necesidades y llevar a cabo sus fines, para ello se vale de la actividad financiera denominada “Recaudación”, la cual consiste en hacer valer las normas jurídicas impositivas y exigir a la población su contribución para sufragar el gasto necesario para dar cumplimiento a las metas por las cuales fue creado el Estado.

- d) Principio de Proporcionalidad y Equidad: Los contribuyentes deberán de aportar su respectiva contribución de una forma proporcional, de acuerdo a la cantidad de sus gravámenes o ingresos y según la actividad que realice, toda contribución debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con lo que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal sin excepción. Por lo que se puede decir que la proporcionalidad reside en que los sujetos pasivos tienen que contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada acorde a sus ingresos; la proporcionalidad se encuentra vinculada a la capacidad económica de los contribuyentes. La equidad en cambio, se manifiesta en la igualdad jurídica, en cuanto a los mismos medios de defensa, las mismas obligaciones, garantías y fecha de pago.

Así mismo la 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 deberán recibir un tratamiento idéntico en cuanto a su causación,

---

<sup>12</sup> Seminario Judicial de la Federación, Sala Auxiliar, Séptima Época, Parte HO, Pág. 339. Apéndice de 1995. Tomo I, GASTO PÚBLICO. NATURALEZA DEL., Amparo en revisión 529/62. Transportes de Carga Modelo, S. A. 28 de marzo de 1969. Cinco votos.

previsiones, plazo de pago etc. La Suprema Corte hace referencia a este tema en la Tesis intitulada:

**PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL.**

“...La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recurso...”<sup>13</sup>

El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior a los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo referente al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma Ley fiscal de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a

---

<sup>13</sup> Semanario Judicial de la Federación, Pleno, Séptima Época, apéndice 1917-1985, Primera Parte, tesis 419, página 482, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL, Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.

El Artículo 31 de la Constitución Federal, ordena al legislador ordinario que establezca las contribuciones “de la manera proporcional y equitativa”, constituyendo un límite y una condición que el legislador no debe olvidar. Pues bien, el legislador ordinario al establecer las contribuciones debe tener en cuenta la capacidad contributiva, en observancia de los requisitos de proporcionalidad y equidad que como límite ordena el Constituyente.

La mayor parte de la doctrina considera que los términos proporcional y equitativo se unen en un solo concepto, el de justicia; así lo afirman los tratadistas Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco De La Garza y Servando J. Garza, este último nos refiere: “Puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos concluir que coincide con el de equidad”.

El maestro Sergio Francisco De La Garza menciona que: “La exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del Artículo 31 Constitucional es una justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva.”<sup>14</sup>

- e) El Principio de Legalidad: Este concepto nos hace referencia a que toda aquella contribución debe ser establecidos por la Ley; la autoridad podrá cobrar lo que está estipulado en la Ley, únicamente para lo que se le faculta.

Fue el reconocido jurista alemán Otto Mayer, quien por primera vez habló del principio de legalidad al destacar que existen materias exclusivamente

---

<sup>14</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, Vigésimosexta Edición, México, Editorial Porrúa, 2005, p. 265

reservadas a la Ley y otras que pueden ser objeto de regulación por la autoridad administrativa correspondiente.

“*Nulum Tributum Sine Lege*” es el aforismo utilizado para referirse al principio de legalidad tributaria contenido en el Artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que dispone, que las contribuciones deben estar establecidas en la Ley haciendo referencia a que es obligación de los mexicanos 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 disponga la Ley.

Ahora bien, el principio de legalidad en relación con los Artículos 14 y 16 de la Constitución, aseguran a las personas sus bienes y los derechos, otorgándoles la convicción de saber a qué atenerse, por lo que les genera un estado de confianza, el conocer los alcances de las actuaciones de las autoridades y sus obligaciones para con el Estado.

En conclusión, el principio de legalidad consiste en que todo impuesto para ser válido debe estar previsto en una Ley, puesto que la Ley es la manifestación de la voluntad de pueblo y es el pueblo mismo, mediante sus representantes y autoridades, quien se impone cargas tributarias para contribuir al gasto público y su observancia es obligatoria para las autoridades, puesto que la Ley es el instrumento que faculta y limita el actuar de las autoridades.

#### **1.4.4 Principios Doctrinales de las Contribuciones.**

Adam Smith, consagrado como uno de los más reconocidos estudiosos de las finanzas y célebre economista, quien en el siglo XVIII realizó una investigación en Economía Política a la cual dio por título “Investigación de la Naturaleza y

Causas de la Riqueza de las Naciones” (conocido comúnmente como “Riqueza de las Naciones”) formulando cuatro principios fundamentales de las contribuciones que por su acierto, continúan comentándose e inspirando a la legislación moderna que no obstante que datan de hace dos siglos, generalmente son respetados y observados.

Sin embargo, para asegurar la real efectividad de dichos principios, se deberán establecer en un régimen jurídico específico; en este caso, en la Constitución Política, por ser considerada la Ley de más alto rango según la teoría de jerarquía de Leyes. El establecimiento de estos principios en la Ley suprema de cada nación, resulta necesario, debido al carácter coercible de las normas que establecen las contribuciones. Ya que esto implica que el Estado, en ejercicio de su facultad de imperio, puede forzar a su cumplimiento incluso en contra de la voluntad del contribuyente. Lo cual se justifica argumentando que es la única forma de garantizar que el ente público obtenga los recursos necesarios para el desarrollo de sus actividades.

Estos principios son:<sup>15</sup>

- a) Principio de Justicia: Los sujetos pasivos en cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en la proporción más cercana posible a sus capacidades, de la observancia o menosprecio de esta máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad en la imposición.

Este principio requiere de la unidad entre la generalidad y la uniformidad de las contribuciones dentro de un Estado, esto debido a que el impuesto sea general significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincide con la hipótesis que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, que cualquier persona pueda adecuarse a la hipótesis normativa; como

---

<sup>15</sup>SMITH, Adam. *Investigación de la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones Libro V*, traducida al castellano por ALONSO ORTÍZ, Josef D., University of Toronto Library, 1794.

excepción, sólo deberán eliminarse aquellas personas que carezcan de capacidad contributiva o dicho en palabras de Adam Smith, capacidad económica.

- b) Principio de Comodidad: La contribución a pagar debe ser fija y no arbitraria, indicando fechas y lugares de pago, cantidad, sanción, inflación y recursos o medios de defensa. Esta debe recaudarse en la forma y época que más convenga al contribuyente, procurando que se cobre cuando el contribuyente disponga con los medios para pagar.

Además toma en cuenta los aspectos relacionados con el procedimiento de pago, lo cual implica hacer alusión a los lugares en donde éste deberá llevarse a cabo ya que hace algunos años esta actividad se desarrollaba en instalaciones de mal aspecto, eso sin mencionar al pésimo personal que atendía dichas dependencias.

En el caso de nuestro país, la fecha de pago será hasta el día 17 de cada mes y la forma de pago será bancaria las 24 horas para buscar la comodidad del contribuyente. Y ahora incluso se ha incursionado, en el mundo moderno, la presentación de declaraciones y el pago de impuestos vía Internet.

- c) Principio de Certidumbre: Este autor decía que todo gravamen debe utilizar un lenguaje liso, a reserva de Ley todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad.

Lo anterior consiste que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad; dichos elementos esenciales son: objeto, sujeto, exenciones, tarifa, época de pago, infracciones y sanciones.

La certidumbre entonces se refiere a la certeza y precisión con la cual las normas tributarias deben de ser redactadas, ya que el contenido sustenta la certeza y evita las arbitrariedades ocultas. Es por tanto, en la persona del legislador, en quien se deposita la responsabilidad de guardar adecuadamente este principio, ya que en sus manos está impedir que a través de la facultad reglamentaria se alteren los elementos antes mencionados en perjuicio del contribuyente.

Al respecto y como claro ejemplo de que estos principios siguen siendo un punto de referencia en nuestro sistema legal, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha manifestado que si bien las disposiciones que establecen los elementos de las contribuciones son de aplicación estricta; es decir, que obliga a la aplicación de la hipótesis jurídica, lo es única y exclusivamente a la situación de hecho prevista en ella una vez desentrañado su alcance.

Es por esto que cuando se genera cierta incertidumbre en virtud de las palabras sobre su significado con motivo de la interpretación literal del texto de la norma, puede acudir a diversos medios de interpretación para conocer el verdadero sentido de la norma.

- d) Principio de Economía: Consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible y para ello, su recaudación no debe ser onerosa; es decir que la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación tiene que ser la menor posible ya que la finalidad de la recaudación misma es el sostenimiento del Estado en sus diversas funciones y no el enriquecimiento.

La inobservancia de este principio redundaría en la violación a los motivos que justifican la existencia de la relación jurídico-tributaria, ya que ésta nace con la finalidad de que el Estado perciba los recursos, que posteriormente habrán de

ser devueltos a los ciudadanos en forma de servicios públicos, efectuando así una mejor redistribución de la riqueza.

#### **1.4.5 Elementos de las Contribuciones.**

Los elementos de las contribuciones son esos elementos que hacen que cobre vida jurídicamente y sin los cuales carecería de valor. La importancia de estos radica en que sin estos, no se puede entender como que está legalmente constituida y por tanto formalmente no lo es.

Dentro de los elementos de las contribuciones encontramos a los sujetos, al objeto, la base, tasa, tarifa o cuota, la fuente, la unidad fiscal y la época de pago los cuales se explican a detalle a continuación.

##### **1.4.5.1 Los Sujetos.**

El primer elemento de las contribuciones son los sujetos de las mismas, ya que si los tributos son sobre todo medios de cobertura del gasto público, necesariamente alguien debe sufrir en su patrimonio la extracción o la salida de recursos monetarios para servir a tal fin y por razones de lógica deberá haber otro a favor de quien fluya tal masa de recursos.

En toda contribución existe un sujeto a quien le corresponde el poder de exigir el pago de la suma adecuada a título de tributo. Jurídicamente se califica o denomina la posición de dicho sujeto como acreedora y le corresponde tal calificativo por regla general al Estado.

Ahora bien, el sujeto que debe soportar en su patrimonio la salida de una suma de dinero a título de tributo, por tanto asume frente al sujeto acreedor la condición de deudor, es decir, titular de una deuda.<sup>16</sup>

Por lo tanto, se consideran sujetos pasivos a aquellas personas ya sean físicas o morales que recaen en los supuestos establecidos por la Ley y que como se detalla a continuación existen en diferente medida y situaciones.

#### **1.4.5.1.1 El Sujeto Activo.**

En forma amplia podemos referirnos al Estado como sujeto activo en la relación tributaria, sin embargo son tres los sujetos activos conforme al marco legal mexicano según dispone el Artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal y son: la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios. Dicho lo anterior, se entiende al Estado en sus 3 ámbitos como el único posible de ostentar la calidad de sujeto activo, pues solamente él como ente soberano está investido de la potestad tributaria. A cargo de este sujeto encontramos principalmente la obligación de recaudar ya que es el único facultado por la Ley para hacerlo.

Los Estados que políticamente se encuentran organizados como Federación cuentan con la peculiaridad de que no solo el Estado en su ámbito Federal posee soberanía, sino también las Entidades Federativas la poseen en lo concerniente a su régimen interior y la ejercen con plena independencia del poder central, con las limitaciones impuestas por la Constitución de la Federación a la que pertenecen y de donde se desprende que también están investidas de la potestad tributaria antes referida.

---

<sup>16</sup> JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. *Lecciones de derecho tributario*, Editorial Thomson, México, 2002, p. 49

En México, constitucionalmente el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que como lo hemos dicho antes, el Artículo 31 fracción IV constitucional, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos, únicamente menciona a la Federación, los Estados y Municipios y no se prevé a ninguna otra persona individual o colectiva como sujeto activo ni se prevé tampoco la facultad del Estado para delegar el ejercicio de la potestad tributaria en cuestión.

Los órganos facultados por el sujeto activo son los facultados por las disposiciones fiscales expedidas como lo es la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social, la Ley de Servicio de Administración Tributaria, así como la Ley del Instituto Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

No obstante lo anterior, estos órganos estatales también deben cumplir con otras obligaciones complementarias, como son la de control, fiscalización y supervisión de los contribuyentes, las cuales incluyen las del Registro Federal de Contribuyentes y las facultades de comprobación de las obligaciones fiscales, previstas en el Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, de los sujetos activos previstos en la legislación mexicana, únicamente la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, es decir, no solamente pueden disponer libremente de las contribuciones que recaudan, sino que pueden dárselas a sí mismos a través de sus legislaturas respectivas. En cambio los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones ya que ésta tarea se encuentra encomendada a las legislaturas de los Estados, acorde al Artículo 115, fracción IV de la propia Constitución Federal.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, op. cit., pp. 133 y 134.

Es necesario hacer mención de que la Constitución Federal no hace distinción entre los diversos órdenes de gobierno, por ello, se dice que la facultad impositiva es una facultad concurrente entre la Federación, Estados y Municipios.

La opinión general entre los conocedores de la materia, incluso sostenida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es que el fundamento Constitucional del principio antes mencionado se encuentra en el Artículo 124 y complementado por el numeral 73 fracción VII y XXIX de la Ley Fundamental Mexicana, los cuales disponen que todas las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios Federales, se entienden reservadas a los Estados.

Tanto la Federación como los Estados están facultados para establecer y exigir las contribuciones necesarias para el gasto público, toda vez que los Municipios recaudan impuestos, pues corresponde a las legislaturas de los Estados, según lo establece el Artículo 115 Constitucional en su fracción IV.

Por lo anterior nos hace mención el jurista Flores Zavala, que tanto la Federación como los Estados tienen soberanía tributaria plena y los Municipios solo tienen soberanía tributaria subordinada a la de las Entidades Federativas.<sup>18</sup>

#### **1.4.5.1.2 El Sujeto Pasivo.**

Iniciaremos recordando que nuestra legislación no contaba con un Código Fiscal de la Federación que estableciera el concepto de contribuyente o sujeto pasivo; luego entonces en enero de 1937 se publicó la Ley de Justicia Fiscal y Administrativa marcando con ella el inicio de las actividades del Tribunal Fiscal de la Federación (actualmente Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa); un año después se publicó el Código Fiscal de la Federación, el cual estableció en su numeral 20 que “es sujeto o deudor de un crédito fiscal la

---

<sup>18</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.* p 55.

persona física o moral que, de acuerdo con las Leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal”.

Por lo tanto el sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la Ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del Fisco, ya sea propia o de un tercero o bien, se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal. Deudor o sujeto pasivo, es entonces el obligado tributario; del entendido por el Artículo 1 y 2 del Código Fiscal Federal; la doctrina nos dice que el sujeto pasivo puede ser de dos clases, las personas físicas y las personas morales, estando ambas obligadas a contribuir.

Por su parte la autoridad fiscal federal a través del Servicio de Administración Tributaria hace la siguiente distinción:

- a) Persona física es un individuo con capacidad para contraer obligaciones y ejercer derechos.
  
- b) Persona moral es una agrupación de personas que se unen con un fin determinado, por ejemplo, una Sociedad Mercantil o una Asociación Civil.

Al estudiar al sujeto pasivo de la obligación fiscal, encontramos que no siempre la persona a quien la Ley señala como tal es la que efectivamente paga la contribución, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, es decir, quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación y se convierte, entonces, en el sujeto pagador de la misma mediante la figura del sujeto pasivo indirecto y de manera más específica, como responsable solidario.

El caso se presenta cuando el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y el sujeto pagador es la persona en quien incide el tributo debido a la traslación del mismo, el primero viene a ser pues, el contribuyente del derecho, y el segundo el contribuyente de hecho y de los dos el único que

interesa al Derecho Fiscal es el primero, “solo el contribuyente de derecho tiene relevancia ante la Ley Tributaria, como sujeto pasivo de la relación fiscal”<sup>19</sup>

La capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal no se identifica con la capacidad jurídica del Derecho Privado, pues no son aplicables necesariamente a aquel los principios de la capacidad jurídica en esta rama del Derecho.

En opinión de Mayolo Sánchez Hernández, la calidad de sujeto pasivo puede recaer en:<sup>20</sup>

- Una persona física.
- Una persona moral privada, como son las Asociaciones y Sociedades Civiles o Mercantiles constituidas de conformidad con las Leyes del país en donde tengan su domicilio social.
- Organismos públicos descentralizados con personalidad jurídica propia; verbigracia, PEMEX e IMSS.
- La Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios cuando actúan como sujetos de Derecho privado. Cuando actúan en ejercicio de sus funciones de Derecho público, serán sujetos cuando así lo dispongan las Leyes especiales.
- Las agrupaciones sin personalidad jurídica propia, que se asimilan a personas morales privadas. Por ejemplo, una Sociedad de hecho (Sociedad irregular).
- Las naciones extranjeras, cuando en ellas se grave al Estado Mexicano.

En México conforme a la legislación, solo las personas físicas o morales pueden ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, pues solamente ellas están previstas como contribuyentes, tanto por el Código Fiscal de la Federación que en su Artículo 1° dispone que las personas físicas y morales están obligadas a

---

<sup>19</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso; *op. cit.* 378-380

<sup>20</sup> SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. *Derecho Tributario*, Segunda edición. México, Editorial Porrúa, 1988; pp 200 y 201.

contribuir para los gastos públicos conforme a las Leyes Fiscales respectivas, como por las Leyes específicas que establecen cada uno de las contribuciones.

#### **1.4.5.1.2.1 Clasificación del Sujeto Pasivo.**

El contribuyente de derecho puede ser deudor o responsable directo, o bien deudor o responsable indirecto, por lo que no todos adquieren responsabilidad de la misma manera, es decir, la responsabilidad del sujeto pasivo puede provenir de distintos orígenes; bien puede ser que el sujeto pasivo haya dado origen directamente al crédito fiscal o en concurrencia con otras personas, o que haya sustituido al deudor original, ya sea voluntariamente o por imperio de la Ley.

También la responsabilidad puede provenir del incumplimiento de una obligación que la Ley impone o por una consecuencia de la adquisición de un objeto que se encuentra afecto objetivamente, al pago de un gravamen no cubierto por un deudor original.

Por lo anteriormente señalado podemos determinar que no todos los sujetos pasivos adquieren la responsabilidad de la misma manera, toda vez que se deben distinguir las diversas formas de adquirir la responsabilidad del pago del impuesto a efecto de conocer los alcances de la obligación misma para con el sujeto.

Al respecto los estudiosos de la materia han clasificado a estos terceros como responsables solidarios contemplando los siguientes supuestos:

- a) Sujeto pasivo por deuda propia con responsabilidad directa, también denominado como sujeto pasivo principal, causante o contribuyente. Es

aquel que hace uso del servicio, quien se beneficia de la obra en el caso de las contribuciones de mejora o quien provoca el gasto.

- b) Sujeto pasivo por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa. Es el caso de las personas que, conforme a la Ley, pueden disponer libremente no solo de sus bienes, sino también de los de terceros, por lo tanto la Ley designa como responsable directo a quien tiene esa facultad, aunque el hecho generador lo haya realizado el tercero.
- c) Sujeto pasivo en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria. Este tipo de sujeto lo encontramos cuando se da origen directamente al hecho generador del crédito fiscal o en asociación con otras personas, o bien que haya sustituido al deudor original ya sea voluntariamente o bien por mandato judicial; este es la situación de copropietarios y coherederos, ya que cada uno se puede exigir el total del adeudo y no solo la parte que le corresponde.
- d) Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta. Es el caso de sustitutos legales del deudor directo, ya sea voluntarios o por ministerio de Ley, a quienes se respeta su derecho a repetir contra el deudor directo. En el sistema jurídico mexicano tiene plena aplicación este tipo de responsabilidad sustituta, la que encontramos fácilmente en los casos de retenedores o recaudadores.

En este caso, además del sujeto pasivo principal, la legislación fiscal contempla a otro deudor llamado sujeto pasivo por sustitución, quien tiene la responsabilidad de retener la contribución al obligado principal, o bien recaudarlo de dicho obligado principal, con la obligación también de entregar dichas cantidades retenidas o recaudadas al sujeto activo o acreedor.

Según el jurista Pugliese, el establecimiento de este tipo de responsabilidad tiene una doble justificación; en primer término con base en el elemento financiero de que la imposición se efectúe en la fuente de la renta y en segundo término el garantizar al Estado el cobro de la contribución, de manera rápida y económica.<sup>21</sup>

Este tipo de responsabilidad se encuentra contemplado en el Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación en sus fracciones I y II al considerar responsables solidarios para con los contribuyentes a los siguientes:

- “Los retenedores y las personas a quienes las Leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones”.
- “Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos”.

No hay que olvidar que el objetivo del establecimiento de la responsabilidad sustituta es facilitar a la autoridad la recaudación valiéndose de terceros que le auxiliaran en dichas labores, con lo que se observa el principio de economía y comodidad, pues la recaudación se volverá más económica para el Estado y existirá comodidad en cuanto no tendrá la obligación de determinar y liquidar los créditos fiscales a cargo del sujeto pasivo principal.

- e) Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria. Es la situación de determinados funcionarios, a quienes la Ley impone ciertas

---

<sup>21</sup> PUGLIESE, Mario. *Instituciones de Derecho Financiero*, México, Editorial Porrúa, 1976, p.170

obligaciones de carácter formal que no fueron cumplidas, la cual trae como consecuencia un perjuicio al Fisco.<sup>22</sup>

La responsabilidad solidaria implica considerar a una persona, diversa del sujeto pasivo principal de la obligación como responsable del pago de la contribución, esto en función del puesto o cargo que desempeña.

Al establecer la obligación solidaria, el legislador tomó en consideración el desempeño de la actividad del responsable solidario, como es el caso de los notarios que, al dar fe de la celebración de diversos actos que dan lugar al nacimiento de obligaciones fiscales, adquieren tal responsabilidad en el pago de las contribuciones correspondientes.

Otro ejemplo de este tipo de responsabilidad es la que surge a cargo de los albaceas y ejecutores testamentarios, los cuales quedan obligados solidariamente con los herederos o legatarios por lo que respecta a los actos jurídicos relativos a la masa hereditaria y que originen obligaciones fiscales a su cargo.

- f) Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad objetiva. Es el caso de las personas que adquieren bienes afectos al pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad y respecto del cual el bien constituye la garantía objetiva.

Nos refiere el autor Mario Pugliese que se encuentran contenidos en este rubro, aquellos que adquieren un bien afecto al pago de créditos insolutos que el obligado directo no pagó cuando era propietario del bien que les dio nacimiento,

---

<sup>22</sup>[http://bibliotecavirtual.dgb.umich.mx:8083/jspui/bitstream/123456789/8177/1/LOSIMPUESTOS AMBIENTALES EN RELACION CON EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CO.pdf](http://bibliotecavirtual.dgb.umich.mx:8083/jspui/bitstream/123456789/8177/1/LOSIMPUESTOS%20AMBIENTALES%20EN%20RELACION%20CON%20EL%20PRINCIPIO%20DE%20CAPACIDAD%20CO.pdf); [Consulta: 23 de Mayo de 2014, 17:34 Hrs].

por lo que esta responsabilidad se va transmitiendo por los terceros que se van sucediendo en la propiedad del bien.<sup>23</sup>

Esto es debido a que como se ha mencionado con anterioridad, existe el sujeto pasivo del impuesto y el sujeto pasivo pagador del impuesto, es decir, quien lleva a cabo actos o actividades por las que se genera una obligación tributaria puede no pagarlo, pero quien consume el producto de esas actividades, es quien paga el impuesto, por ejemplo un fabricante de equipos de cómputo se hace acreedor por su actividad de un impuesto, pero es el adquiriente del equipo de cómputo quien en el precio que paga por él, paga involuntariamente el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.).

Nos menciona el autor Sergio De La Garza que la responsabilidad objetiva convierte a una persona que no es el sujeto pasivo principal de una relación tributaria en el verdadero deudor de la contribución; es decir, que con la posesión o propiedad de bienes muebles o inmuebles, o de empresas o negociaciones que constituyeron el elemento objetivo del hecho generador atribuible en el pasado a otra persona que tuvo carácter de sujeto pasivo principal, se adquiere la responsabilidad objetiva.

#### **1.4.5.2 El Objeto.**

Toda legislación fiscal debe señalar cual es el objeto del gravamen, es decir, aquello que se grava. Es frecuente observar que se confunde el significado del concepto de objeto de la contribución con el de la finalidad de la misma; cuando se habla de objeto de tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la Ley Fiscal y no al fin que se busca con la imposición.

---

<sup>23</sup> Pugliese Mario, op. cit., p. 205-214

Refugio de Jesús Fernández y Rodríguez Lobato coinciden en definir al objeto del impuesto como un deber de dar que se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie, para que pueda hacer frente a sus funciones propias de Derecho público.<sup>24</sup>

El objeto de la obligación tributaria es pues, el fenómeno económico considerado por el legislador como revelador de la capacidad contributiva y el que somete a su imposición.

Sergio Francisco de la Garza afirma que el objeto del pago está sujeto a los siguientes elementos:

- a) De Identidad.- El primer elemento a comentar nos explica que el objeto de pago ha de cumplirse la prestación que es objeto de la obligación tributaria y no otra. Si la deuda fiscal es de dinero el deudor no podrá liberarse entregando otra clase de bienes.
- b) De Integridad.- Este elemento es aquel por virtud de la cual la deuda no se considera pagada sino hasta el momento en que la prestación ha quedado totalmente satisfecha.

Además todo pago extemporáneo de contribuciones propicia el nacimiento de accesorios legales como lo son: multas, recargos, gastos de ejecución e indemnizaciones que también deben ser enterados conforme lo estipula la Ley.

- c) De Indivisibilidad.- Por virtud de la cual el pago no podrá hacerse parcialmente sino en virtud de un convenio expreso o por el otorgamiento de una prórroga que se autorice legalmente.<sup>25</sup>

---

<sup>24</sup> MARTÍNEZ FERNÁNDEZ, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*, México, Editorial McGraw Hill, 1998; p 225.

<sup>25</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco; *op. cit.* p. 599.

Podemos definir tras los diferentes conceptos que el objeto de la contribución es aquella realidad económica sujeta a imposición por el legislador mediante la norma y que es precisado a través del hecho imponible.

### **1.4.5.3 La Base.**

Podemos referirnos a la base como la cuantía sobre la cual se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo; por ejemplo, el monto de la renta percibida, número de litros producidos, el ingreso anual de un contribuyente, entre otros.

Representa la valuación de una porción de lo gravado por la Ley, para poder determinar en forma concreta cuál será el gravamen que el contribuyente estará obligado a pagar, la cual puede ser en dinero (generalmente) o en especie.

En palabras del doctrinario Fernández Martínez Refugio de Jesús, la base de las contribuciones está representada por la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la Ley sobre la que se determina el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo o contribuyente. Puede ser sobre el valor total de las actividades o sobre el monto de los ingresos percibidos, a la cual se le aplica la tasa, cuota o tarifa.<sup>26</sup>

Flores Zavala hace referencia a la base gravable o base imponible de una forma más simple y concreta como “la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto”.<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> MARTÍNEZ FERNÁNDEZ, Refugio de Jesús. *op. cit.*; p. 158.

<sup>27</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto; *op.cit.* p. 105

Para los conocedores de la materia Paredes Montiel y Rodríguez Lobato la definición anterior está superada, pues comentan que la base imponible debe ser considerada en conexión con el hecho imponible y proyectada en armonía con el principio de proporcionalidad.

El diccionario jurídico temático, nos dice que la base gravable, también conocida como base imponible, es “la cantidad en relación con la cual se aplican las tasas del impuesto, es decir, el ingreso bruto menos deducciones y exenciones autorizadas por la Ley”, en otras palabras la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación.<sup>28</sup>

Algunos conceptos más de diversos tratadistas, aunado a nuestra concepción del mismo nos llevan a determinar como el concepto más completo sobre la base imponible como “la cuantificación individual de la capacidad económica; el hecho imponible concreta una capacidad económica general y abstracta y la base imponible la individualiza y la cuantifica para los contribuyentes en particular.”<sup>29</sup>

#### **1.4.5.4 La Tasa, Tarifa o Cuota.**

La tasa está representada por el tanto por ciento, establecido en cada Ley fiscal específica, que se aplica a la base de la contribución con el objeto de que el Estado reciba determinado pago por cada unidad tributaria.

---

<sup>28</sup> Diccionarios jurídicos temáticos. Segunda Serie. Derecho Fiscal. 1ª parte. Volumen 2. A-J. Hugo Carrasco Iriarte. 2ª Edición, Oxford: México, 2002; p. 161

<sup>29</sup> CALVO ORTEGA, R. *Derecho Tributario*, Madrid, Editorial Civitas, 1999; p. 218

La tarifa por lo general, está representada por una tabla con una columna o, en su caso, por dos columnas, con un límite inferior u otro superior, en donde se ubica a la base del impuesto para determinar la contribución a pagar, haciendo al menos una operación aritmética a efecto de determinar la contribución a cargo del sujeto pasivo.<sup>30</sup>

En nuestra legislación se contempla como la combinación de cuotas y tasas entre un mínimo y un máximo, aplicables a la base determinada para obtener el importe de la contribución a cargo del sujeto pasivo. Esto hace referencia a la cantidad en dinero que se percibe por unidad tributaria, de tal forma que se fija en cantidades absolutas.

Ahora bien, en caso de duda entre tasa o tarifa, si la cantidad de dinero percibida se representa como porcentaje por unidad entonces se está hablando de tasa. Las cuotas en cambio se pueden definir como la cantidad en dinero que se percibe por unidad tributaria, de tal forma que se fija en cantidades absolutas pudiéndose clasificar de la siguiente manera:

- a) De derrama o contingencia: En primer lugar, se determina el monto que se pretende obtener; segundo, se determina el número de sujetos pasivos que pagarán el impuesto; y una vez determinado el monto a obtener y número de sujetos pasivos se distribuye el monto entre todos los sujetos determinando la cuota que cada uno de ellos debe pagar.
- b) Fija: Se establece la cantidad exacta que se debe pagar por unidad tributaria. Por ejemplo \$0.20 por kilo de azúcar.
- c) Proporcional: Se establece un tanto por ciento fijo cualquiera que sea el valor de la base.

---

<sup>30</sup> SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo. *Estrategias financieras de los impuestos*, Tercera Edición, México, Editorial Gasca Sicco, 2004; pp. 23-24.

- d) Progresiva: Esta puede ser de dos tipos: directa e indirecta. En la primera la cuota es proporcional y sólo crece la porción gravable del objeto impuesto. En el segundo caso la proporción de la cuota aumenta a medida que aumenta el valor de la base. Esta a su vez puede ser de tres tipos:
  - e) Progresividad por clases.
  - f) Progresividad por grados.
  - g) Degresiva: En ésta se establece una determinada cuota para una cierta base del impuesto, en la cual se ejerce el máximo gravamen, siendo proporcional a partir de ésta hacia arriba y estableciéndose cuotas menores de ésta hacia abajo.
  - h) Regresiva: En ésta se establece un porcentaje menor a una base mayor y viceversa.

#### **1.4.5.5 Época de Pago de la Obligación Fiscal.**

La época de pago de la obligación fiscal es el plazo o el momento establecido por la Ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señale la Ley.<sup>31</sup>

Se distinguen dos casos:

- El gravamen se paga antes de que nazca a obligación fiscal.

---

<sup>31</sup> MARGAÍN MANATOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano*, Tercera edición, México, Editorial Porrúa, 2000; p. 282 y 283

- El gravamen se paga en el instante en que nace la obligación fiscal.
- El gravamen se paga después de que nace la obligación fiscal.

El Artículo 6 del Código Fiscal de la Federación puntualiza:

“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.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

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.

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:

I. Si la contribución se calcula por períodos 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 período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

III. (Se deroga).

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.”

El reconocido tratadista Emilio Margáin hace referencia en el tema diciendo que los créditos fiscales deben enterarse dentro del término que el legislador señala en la Ley tributaria, el cual se establece no sólo en razón de comodidad del causante, sino también en atención al momento en que mejor control pueda tener la hacienda pública del propio causante.<sup>32</sup>

Como excepción al anteriormente referido Artículo 6, encontramos al Artículo 65 del propio Código Fiscal de la Federación, el cual dispone que las contribuciones omitidas y que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deben pagarse o garantizarse junto con sus accesorios, dentro de un plazo de 30 días a la fecha en que surta efectos su notificación salvo por lo dispuesto en el numeral 41 del multicitado Código.

Al respecto Hugo Carrasco Iriarte menciona que aunado a lo anterior la Ley debe establecer la forma de pago y los términos de computar y pagar el impuesto, pues de otro modo, sería la autoridad fiscal y no la Ley como lo establece la Constitución, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo

---

<sup>32</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, pp. 276 y 277.

cual la tributación tendría un carácter arbitrario denotando a todas luces una falta irremediable a la legalidad.<sup>33</sup>

#### **1.4.6 Declaraciones Provisionales y Anuales.**

Las declaraciones provisionales son aquellas cantidades que deben de pagar los contribuyentes a cuenta del I.S.R. (Impuesto Sobre la Renta). Es decir, es el pago de los impuestos mensuales. Tanto las personas físicas como las morales están obligadas a realizar dichos pagos a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago.

Existen dos maneras de presentar los pagos provisionales dependiendo del monto del ingreso del contribuyente en cuestión:

1. Pago provisional normal, ya sea por banca electrónica o utilizando la hoja de ayuda proporcionada en cualquier Administración Local del Servicio de Administración Tributaria o bien en su página de internet.
2. Pago Referenciado, utilizando el servicio de Declaraciones y Pagos (DyP) en el portal del SAT ([www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)) para todas las personas físicas que hubiesen declarado ingresos mayores a \$250,000.00 en el año anterior o que rebasen este monto durante el año en curso.

La declaración anual por su parte es el documento oficial con el que un Contribuyente presenta información referente a sus operaciones efectuadas en un tiempo específico, a través de las formas autorizadas por la SHCP en términos del Artículo 31 del Código Fiscal Federal.

---

<sup>33</sup> CARRASCO IRIRARTE, Hugo; *Derecho Fiscal Constitucional*; Cuarta edición, Ed. Oxford University Press, México 2000. pp. 150-179

Deben presentar Declaración Anual, las personas físicas que hayan obtenido ingresos, entre otros, por los siguientes conceptos:

- Prestar servicios profesionales (honorarios).
- Rentar bienes inmuebles.
- Realizar actividades empresariales (comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, silvícolas, de pesca, y de autotransporte), excepto los que tributaban en el Régimen de Pequeños Contribuyentes (hoy Régimen de Incorporación Fiscal).
- Enajenar bienes.
- Adquirir bienes.
- Percibir salarios.
- Percibir intereses.
- Otros ingresos, por ejemplo: las deudas condonadas por el acreedor o pagadas por otra persona, por inversiones en el extranjero, por intereses moratorios o por penas convencionales.

También deben informarse, en su caso, los ingresos que se hayan percibido en el año por los conceptos y en los montos que se mencionan a continuación, aun cuando ya se haya pagado el o los impuestos correspondientes.

- Los ingresos por: préstamos, premios y donativos, que en lo individual o en su conjunto excedan de 600,000 pesos.
- Los ingresos exentos del pago del impuesto sobre la renta por herencias o legados y por enajenación de casa habitación, si la suma de los ingresos totales, contenidos en la declaración, es mayor a 500,000 pesos.

Si no se percibieron ingresos durante el ejercicio fiscal a declarar, pero el contribuyente se encuentra inscrito en el Registro Federal del Contribuyente por alguno de los conceptos citados sin encontrarse en la situación de “suspensión

de actividades”<sup>34</sup>, deberá presentar la Declaración Anual e informar esa circunstancia, es decir, presentar la declaración “en ceros” ya que el documento fungirá meramente como informativo.

## **CAPÍTULO II. LA OBLIGACIÓN FISCAL.**

### **2.1 Definición.**

Etimológicamente la voz *obligación* procede del latín *obligatio* que a su vez deriva de *obligare*, es decir “ligar” o “atar alrededor”. Desde los romanos se acuñó una clásica definición contenida en las Institutas del emperador romano Justiniano, la cual reza "*obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iuria*"; es decir, “la obligación es un vínculo jurídico que nos constriñe en la necesidad de pagar alguna cosa conforme a las Leyes de nuestra ciudad.” Ahora bien, la anterior definición y muchas otras elaboradas en épocas posteriores tienen el defecto de que sólo hacen énfasis en uno o dos de los tres elementos esenciales del concepto de obligación, por ejemplo, la definición citada caracteriza a la obligación civil por el vínculo jurídico que enlaza a los sujetos de la misma.

---

<sup>34</sup> Suspensión de actividades es una situación fiscal de trámite interno en el Servicio de Administración Tributaria en la que el contribuyente declara a la autoridad que no va a realizar actos o actividades con fin de lucro por lo que se exenta de realizar declaraciones en tanto continúe en esta situación.

En ese tenor de ideas el maestro Borja Soriano, en su obra titulada "Teoría General de las Obligaciones" después de citar varias definiciones logradas por diversos doctrinarios, termina su análisis concluyendo que para lograr una definición cabal sobre la obligación, no debemos fijar nuestra atención de manera especial sobre alguno de los elementos que constituyen la naturaleza de la obligación, a saber; los sujetos, el objeto y la relación jurídica, sino que tenemos que comprenderlos a todos en una definición, ya que cada uno de ellos forma parte de su esencia. Por tanto, una definición completa de la obligación sería aquella que dentro de su comprensión lógica contenga los tres elementos necesarios de ésta.

Para entender el tema en cuestión comenzaremos declarando que una obligación en términos generales desde el punto de vista del Derecho Civil se define como aquella en que se establece una relación entre dos personas; en virtud de la cual un sujeto llamado deudor queda vinculado jurídicamente respecto de otro sujeto llamado acreedor respecto de una prestación o de una abstención de carácter patrimonial que se pueda exigir.

A su vez la obligación tributaria ha sido definida por el jurista Emilio Margain como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.<sup>35</sup>

Por su parte el tratadista De La Garza sostiene que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido que es la prestación del tributo.

---

<sup>35</sup> MARAGAIN MANATOU, Emilio; *op. cit.* p. 226.

El tratadista Giuliani Funrouge con respecto al concepto de obligación tributaria nos dice:<sup>36</sup>

“El contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, de entregar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en la que el tributo es fijado en especie, para que el Estado cumpla sus cometidos, pero siempre se trata de una obligación de dar.

Conceptuando a la obligación tributaria como el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el Poder Tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la Ley. Esto es, el deber de cumplir la prestación, constituye una parte fundamental de la relación jurídica tributaria, constituyendo el centro motor del Derecho Tributario o como un aspecto importante de él, es indubitable que representa el objetivo principal de la actividad desarrollada por el Estado para allegarse recursos pecuniarios”

La realización de diversos presupuestos establecidos en las Leyes da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar como se mencionó en el capítulo anterior.

El autor Manuel de Juano, define a la obligación tributaria, señalando que constituye en esencia una prestación pecuniaria, coactiva, que pesa sobre el

---

<sup>36</sup> GUILLIANI FUNROUGUE, Carlos M. *Derecho Financiero Volumen I*, Tercera Edición, Buenos Aires, Depalma, 1976; p. 349.

sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su poder de imperio”<sup>37</sup>

Por consiguiente las anteriores definiciones nos ayudan a construir una propia, por lo que consideramos que la obligación fiscal es el vínculo jurídico que impone a un sujeto pasivo denominado deudor a entregar a otro sujeto activo denominado acreedor, un monto determinado en la Ley conocido como contribución, cuya finalidad es incorporarlo al erario público para satisfacer el gasto público.

Por lo anteriormente expuesto, podemos distinguir ciertas diferencias entre la obligación civil y la fiscal entre las que destacan las siguientes:

- La obligación civil es consensuada entre los particulares, mientras que la obligación fiscal es impuesta por el legislador y posteriormente plasmada en la legislación.
- En la obligación civil existe igualdad entre las partes, mientras que en la fiscal tiene una relación de supra a subordinación, ya que la autoridad siempre está en un plano superior al particular pues ésta representa el interés común de la sociedad.
- En las obligaciones civiles cabe la interpretación analógica y en la fiscal sólo la interpretación estricta de la norma.
- Para pactar obligaciones civiles los particulares pueden obligarse en cualquier término que no esté prohibido por la Ley; mientras que en las obligaciones fiscales las autoridades sólo pueden actuar de conformidad con lo que la Ley les faculta de forma expresa.
- Las obligaciones civiles pueden concluirse y modificarse por convenio entre las partes, en tanto que en las obligaciones fiscales sólo prescriben con el paso del tiempo.

---

<sup>37</sup> DE JUANO, Manuel. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario Tomo I*, Rosario Argentina, Ediciones Molachino, 1969; p. 244

El contribuyente, de esta manera, tiene una obligación de pago a partir del vínculo jurídico. Por consiguiente, gracias a los tributos, el Estado puede solventarse y desarrollar obras de bien público.

En caso de que la persona incumpla con su obligación tributaria, el Estado puede proceder a castigarla según lo estipulado por la Ley, ya sea mediante el pago de una multa, la inhabilitación comercial o hasta el encarcelamiento son posibles sanciones.

Por lo cual podemos concluir que la obligación es un deber; un deber de dar, hacer o no hacer, que tiene el ente deudor con el acreedor. Así, la obligación fiscal es el deber que el contribuyente tiene en favor del fisco, mismo que tiene el derecho de exigir su debido cumplimiento.

## **2.2 Elementos de la Obligación Fiscal.**

Los elementos de la obligación son muy similares a los de la contribución ya que como hemos analizado mediante su análisis en el capítulo previo, no se puede hablar de que existe una obligación en materia fiscal si no se cuenta con los elementos propiamente del sujeto activo y pasivo, al igual que del objeto.

Si bien retomamos un tema con contenido muy similar, es de vital importancia notar que no son lo mismo ya que si bien es cierto que los elementos que lo componen son casi idénticos pero existe una diferencia, la consecuencia jurídica consiste en lo que se genera por la presentación de dichos elementos, en este caso manifestándose en forma de contribución u obligación. Lo anterior respaldado en el hecho de que una obligación es genérica en esta materia y que puede dar origen por sí misma a distintas figuras jurídicas, la más común de esta siendo la contribución.

### 2.3 El Hecho Imponible.

La legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal; a ese presupuesto de hecho o hipótesis configurada en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha dado llamar, hecho imponible.

Respecto a este hecho imponible nos dicen que el presupuesto de hecho comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico y solo esos elementos, traen aparejada una triple consecuencia: <sup>38</sup>

- a) Que en ausencia de cualquiera de los elementos que concurren a formar parte del presupuesto, el efecto jurídico en cuestión no se produce;
- b) Que no es posible establecer una distinción entre los varios elementos del presupuesto en cuanto se refiere a la casualidad jurídica existente entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido y;
- c) Que dos presupuestos distintos deben contener, al menos, un elemento diverso, que es precisamente el que cualifica el presupuesto posible.

Los Tribunales Federales Colegiados de Circuito definen al hecho imponible de la siguiente manera:

“El hecho imponible es la hipótesis jurídica o de facto que el legislador elige como generadora del tributo, es decir, el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una Ley, de cuya concreta existencia derivan determinadas consecuencias jurídicas,

---

<sup>38</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto., Op. Cit., 1995; p. 209.

principalmente, la obligación tributaria. En otras palabras, el hecho imponible se constituye por el conjunto de situaciones jurídicas o de hecho previstas por el legislador en la Ley para que se causen las contribuciones. Por tales razones, el titular de la potestad tributaria normativa puede tipificar en la Ley, como hecho imponible, cualquier manifestación de riqueza, es decir, todo acto, situación, calidad o hecho lícitos, siempre y cuando respete, entre otras exigencias, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, que implica la necesidad de que aquéllos han de revestir, explícita o implícitamente, naturaleza económica. Sobre tales premisas, es fácil advertir que el hecho imponible de una contribución es el contenido en la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación tributaria, de ahí que se actualiza el hecho generador del tributo cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con esto se provoca el surgimiento de la obligación fiscal...”.<sup>39</sup>

Por otra parte, existe otra corriente que opina que el hecho imponible en sí mismo no cuenta con la característica de ser generador y solo como una especie de relación jurídica previa ya que es la obligación tributaria misma quien determina el nacimiento de la contribución.

La Dra. Purificación Peris García en su ensayo “Derecho Financiero y Tributario”<sup>40</sup> menciona que el hecho imponible posee dos elementos de vital importancia para la comprensión del mismo:

---

<sup>39</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta en su número XXIX, Tribunales Colegiados de Circuito, Novena época, a Segunda Parte, tesis aislada I.15o.A.114 A, Pág. 1249, TRIBUTO. EL HECHO IMPONIBLE, COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONSTITUYEN, ES LA HIPÓTESIS JURÍDICA O DE FACTO QUE EL LEGISLADOR ELIGE COMO GENERADORA DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA, Amparo directo 346/2008, Las Glorias del Pacífico, S.A. de C.V., 10 de diciembre de 2008, unanimidad de votos, ponente: Armando Cortés Galván.

<sup>40</sup> <http://ocw.uv.es/ciencias-sociales-y-juridicas/derecho-financiero-y-tributario-i/leccion20df.pdf>; [Consulta: 24 de Mayo de 2014, 16:25 Hrs].

- 1) El aspecto material es el propio hecho, acto, negocio, estado o situación que se grava, siendo el que caracteriza o cualifica el tributo, y que en los sistemas tributarios desarrollados consiste generalmente en una manifestación de capacidad económica, sea como renta, como patrimonio o como gasto. Según su formulación, puede dar lugar a hechos imponibles genéricos o específicos. Los genéricos no citados expresamente en la norma, pero subsumibles en su delimitación global y los específicos sólo los expresamente especificados o detallados en ella.
  
- 2) El elemento espacial o de territorialidad como el lugar de realización del hecho imponible ya que éste determina el criterio en virtud del cual se está obligado a la contribución dentro de un determinado territorio.

Del mismo modo este elemento determina la competencia de la administración encargada de la recaudación de la contribución.

- 3) El aspecto temporal reviste una singular importancia en la ordenación jurídica del hecho imponible, determinando el instante en que éste se entiende realizado íntegramente, produciéndose entonces el devengo del tributo. Aunque la regla general éste tendrá lugar cuando concurre el último de los elementos configuradores del hecho imponible, su determinación no es siempre sencilla, debiendo precisar la Ley tributaria el momento exacto del devengo. Atendiendo al aspecto temporal, se dividen los tributos, los impuestos y algunas tasas, en periódicos e instantáneos.
  
- 4) El aspecto cuantitativo expresa la medida con que el hecho imponible se realiza, su cuantía, volumen o intensidad.

## **2.4 El Hecho Generador.**

Por su parte, se denomina así al hecho concreto, material, que se lleva a cabo en la vida real, y que cuando se realiza reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis, es decir adecuándose el presupuesto, genera el crédito tributario, a diferencia del hecho imponible, el cual es una construcción hipotética que sólo cuenta con una existencia ideal en la norma tributaria.

La obligación tributaria se materializa en el vínculo jurídico entre un acreedor que tiene derecho a exigir el impuesto y un deudor en quien recae la obligación del pago, es de decir tiene obligación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar.

## **2.5 Diferencias entre Hecho Generador y Hecho Imponible.**

Con el objeto de dejar claro las diferencias entre el hecho imponible y hecho generador, el doctrinario Geraldo Ataliba elabora un cuadro en el que medularmente se expresa lo siguiente:<sup>41</sup>

- El hecho imponible es una descripción genérica de un hecho en una Ley, en tanto que el hecho generador es el hecho concretamente ocurrido en el mundo fáctico, por lo que es tangible.
- En el hecho imponible hay una designación de un sujeto activo y en el hecho generador este sujeto activo ya está determinado.

---

<sup>41</sup> ATALIBA, Geraldo; *Hipoteses de Incidencia Tributaria*, Sao Paulo, Segunda Edición, 1975; p. 413.

- En el presupuesto de hecho existe un criterio genérico para la identificación del sujeto pasivo, así como un criterio de fijación del momento en que este se configura, mientras que en el hecho generador el sujeto pasivo ya está determinado y se da la realización en un momento determinado.
- En el hecho imponible existe una eventual previsión genérica de circunstancias de modo y lugar, mientras en el hecho generador existe un modo y lugar determinado.
- En el hecho imponible hay un criterio genérico de medida y en el hecho generador se da una medida determinada.

## **2.6 El Nacimiento de la Obligación Fiscal.**

Como ya sabemos, la obligación tributaria es de derecho público y supone una obligación de dar una suma de dinero, es decir, es la obligación de pagar la contribución. Pero para aplicar el tributo, el Servicio de Administración Tributaria está dotada de potestades de carácter administrativo, que hacen surgir otros derechos y deberes a favor y sobre el contribuyente.

El nacimiento de la obligación tributaria tiene lugar con la realización del hecho imponible siendo el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Algunos autores mantienen que no es éste el momento de nacimiento de la obligación tributaria, sino aquel en que se dicta por la Administración el acto de liquidación ya que hasta que éste se dicta no hay nacimiento.

Según lo dispuesto por el Artículo constitucional 31, fracción IV 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. “

El marco legal, de las contribuciones esta descrito en el Artículo 1° del Código Fiscal de la Federación:

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

El hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real 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.

El Artículo 6 del Código Fiscal de la Federación nos dice en su primer párrafo:

"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las Leyes fiscales vigentes durante el lapso en que incurran...".

## **2.7 La Relación Jurídico-Tributaria.**

La relación tributaria pertenece al ámbito del Derecho Público donde la obligación de entregar cantidades de dinero, es decir, de pagar, tiene semejanza con la obligación civil, aun cuando se distingue en que su monto se determina unilateralmente, su fin es público, el cobro se realiza por actos ejecutorios y por medios judiciales, además, su contenido no es únicamente el pago. La relación tributaria es también de naturaleza legal, que da lugar a un vínculo obligacional personal y por último la relación tributaria no es causal, su único origen es la soberanía del Estado.

Sobre este punto el multicitado autor Margain nos dice que al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una Ley fiscal, surge de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la Ley para que nazca la obligación fiscal, por lo tanto, la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes a diferencia de la obligación fiscal que solo está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo.

El jurisconsulto Sergio Francisco De La Garza considera que esta relación jurídica en una forma amplia se concibe como relaciones jurídicas fiscales y, en una forma restringida, relaciones jurídicas tributarias, toda vez que las primeras hacen referencia a la obligación de pago de cualquier prestación al Estado y en la segunda son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos que son impuesto, derechos y las contribuciones especiales.<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco; Op. Cit., p. 451.

Por tanto podemos concluir, que la relación tributaria es el vínculo jurídico que se configura entre el Estado (o el ente autorizado a exigir el tributo) y el sujeto afectado por el mismo. Su naturaleza es la de una relación de Derecho lo que implica una dualidad de obligaciones y derechos para los sujetos sin que esto implique que se encuentren en una igualdad de condiciones.

## **2.8 Crédito Fiscal.**

Al haber determinado la obligación contributiva o tributaria, o cuantificada en cantidad líquida, es decir, que se haya precisado su monto, surge entonces lo que se denomina Crédito Fiscal.

Es importante señalar que actualmente el Código Fiscal de la Federación no define propiamente lo que debe entenderse por Crédito Fiscal, sino que se limita a dar un listado de conceptos que por disposición del citado Código se consideran Créditos Fiscales.

El Artículo 4 del Código Fiscal de la Federación establece:

"Son Créditos Fiscales los que tengan derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios..."

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Los Créditos Fiscales son, como nos menciona el Código Fiscal Federal en su Artículo 4, los derechos de cobro a favor del Estado o de sus organismos descentralizados (IMSS, INFONAVIT, etcétera), los cuales se integran por:

- Contribuciones y sus accesorios.
- Aprovechamientos.
- Recargos.
- Sanciones (multas).
- Gastos de ejecución.
- Indemnizaciones por cheques devueltos.
- Los que la Ley les de ese carácter.
- Los que el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La relación directa entre cada uno de los anteriores conceptos es muy obvia, si la autoridad detecta algún impuesto o contribución aún vigente, omitido por el contribuyente, entonces procederá a calcular su actualización, cuantificar los recargos y las multas aplicables y, por tanto, a determinar el Crédito Fiscal, asignándole un número de control y exigiendo al contribuyente el pago de dicho crédito.

Por su parte el maestro Ernesto Flores Zavala, al hablar acerca del nacimiento del Crédito Fiscal, menciona: “No es, pues, necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, ya que éste nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal”<sup>43</sup>

Entonces, de esta manera, vemos que el Crédito Fiscal es el medio esencial por el cual los contribuyentes otorgan al mismo Estado la contribución correspondiente que se causa desde el momento en que éste caiga dentro las situaciones jurídicas o previstas por las Leyes fiscales respectivas vigentes.

El multicitado doctrinario Margain Manatou señala que debe tenerse presente que la determinación del Crédito Fiscal no origina el nacimiento de la

---

<sup>43</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto: “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”, Editorial Porrúa, Decimocuarta edición, México, 1999.

obligación tributaria, pues la determinación del Crédito Fiscal es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en la aplicación del método adoptado por la Ley, es decir la obligación nace de una Ley, pero su cuantificación normalmente requiere de la determinación. En este sentido las normas para la determinación del Crédito Fiscal y las bases para su liquidación deben de estar incorporadas en la Ley, no en un reglamento atendiendo a lo dispuesto por el principio de legalidad tributaria.<sup>44</sup>

El Derecho Fiscal no solamente regula la obligación del contribuyente que consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haber causado un tributo, sino además la facultad de exigir coercitivamente el mencionado tributo en caso de la falta del pago oportuno.

El actualmente denominado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa separó las etapas o fases del Crédito Fiscal, siendo estas: su nacimiento, liquidación y exigibilidad expresando: “La relación tributaria tiene diversas etapas que la doctrina y la legislación distinguen con claridad, etapas que van del nacimiento del Crédito Fiscal a su determinación en cantidad líquida y finalmente su exigibilidad, siendo claramente antijurídico confundir el nacimiento con la determinación en cantidad líquida (también conocido como ‘accertamento’), según la expresión de la doctrina italiana, y la exigibilidad”.<sup>45</sup>

El renombrado doctrinario Raúl Rodríguez Lobato nos refiere que “la determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida.”<sup>46</sup>

---

<sup>44</sup> MARGAIN MANATOU, Emilio; *op. cit.* p. 315.

<sup>45</sup> SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. “Derecho Fiscal Mexicano”, Tomo I, Cárdenas Editor y Distribuidor, Décima primera edición, México, 1998.

<sup>46</sup> RODRIGUEZ LOBATO, Raúl; *op. cit.* p. 121.

Pugliese partiendo de su postura como autor, nos dice que a través de esta figura jurídica el Estado tiende a un fin único y predominante: hacer cierta y realizable su pretensión, transformar la obligación abstracta y genérica de los contribuyentes para el pago de los gastos públicos, en una obligación individual y concreta de una prestación determinada.

El autor Sergio De La Garza, argumenta que se deben utilizar como sinónimos, los términos de liquidación y de determinación de la obligación tributaria, ya que la liquidación cumple la doble función de reconocer existencia de la obligación tributaria a cargo de un determinado sujeto y de cuantificar el Crédito Fiscal. El Código Fiscal adoptó en todo su articulado de manera uniforme el término determinación en lugar de liquidación.

El mismo autor, nos da el siguiente concepto de liquidación: "La liquidación del impuesto, en sentido amplio, consiste precisamente en el acto o en la serie de actos necesarios para la comprobación y la valorización de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva, con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente"<sup>47</sup>

Asimismo, el concepto de exigibilidad está implícito en el primer párrafo del Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

"Las autoridades fiscales exigirán el pago de los Créditos Fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución...".

---

<sup>47</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, Vigésimosexta edición, México, 2005.

Por consiguiente, la autoridad en materia Fiscal es representante del poder público que está facultado para recaudar las contribuciones, controlar a los contribuyentes e imponer sanciones previstas en el Código Fiscal, interpretar las disposiciones establecidas en la Ley, etc.

## **2.9 Clasificación de las Obligaciones Fiscales.**

Dentro de la obligación tributaria se encuentra principalmente a dos sujetos como ya lo hemos mencionado, el sujeto activo que es el que tiene la facultad de establecer, determinar y exigir el pago de la prestación respectiva, facultad concedida en los preceptos jurídicos aplicables y también encontramos dentro de la obligación tributaria a un deudor o sujeto pasivo que en un sentido liso y llano se le denominará contribuyente.

Como ya hemos mencionado, los sujetos son una parte primordial de la obligación fiscal, es importante hacer hincapié en su estudio a efecto de dilucidar el tipo de responsabilidad así como el alcance que la misma podrá tener respecto de cada tipo de sujeto como se menciona a continuación.

### **2.9.1 Obligaciones del Sujeto Activo.**

El sujeto activo de la relación jurídica tributaria tiene como obligación esencial o principal la de recaudación, es decir, el cobro de la prestación tributaria, para cubrir el gasto público.

Del mismo modo tiene obligaciones accesorias o de forma que pueden ser de dos tipos:

- De hacer.

En donde la autoridad va a realizar visitas domiciliarias: con el objeto de vigilar que los contribuyentes hayan cumplido con sus obligaciones. Las autoridades fiscales podrán llevar a cabo verificaciones para constatar los datos proporcionados al registro federal de contribuyentes, relacionados con la identidad, domicilio y demás datos que se hayan manifestado para los efectos de dicho registro, sin que por ello se considere que las autoridades fiscales inician sus facultades de comprobación acorde a lo referido por el Artículo 42 del Código Fiscal Federal.

La autoridad podrá practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías. Llevar a cabo los procedimientos que estipula la Ley; la autoridad tiene todas las facultades para llevar el control de los contribuyentes.

Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los Créditos Fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

Las autoridades facultadas realizarán también visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes; practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el

análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones, etc.

A fin de llevar a cabo un correcto, actualizado y eficiente control de los contribuyentes y a efecto de lograr el éxito dentro de la recaudación de impuestos es que se procede con las facultades que la Ley le confiere a las autoridades fiscales mencionadas en los párrafos que anteceden, ya que de esto depende principalmente el presupuesto del ejercicio fiscal inmediato.

- De no hacer.

Principalmente en cuanto a negativas hacia el contribuyente, como consecuencia de no haber cumplido con los requisitos establecidos en la Ley, motivo por el cual no se permite continuar con las obligaciones o trámites que requiere el contribuyente.

En conclusión la autoridad tiene facultades de prohibir todo aquello que no es aceptado por la legislación. Dichas obligaciones se relacionan de la siguiente manera:

- De hacer, se relaciona con la determinación de Créditos Fiscales.
- De no hacer, con la prevención de la evasión fiscal.
- De tolerar, con la represión a la evasión fiscal.

### **2.9.2 Obligaciones del Sujeto Pasivo Directo.**

El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la Ley debe satisfacer una prestación determinada en favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.

Bajo este entendido y como se ha abordado previamente distinguimos que existe el sujeto pasivo directo con las obligaciones siguientes:

- Principal: Mayormente reconocida como obligación de dar, y que tiene como objeto que el contribuyente aporte o contribuya al gasto público propiamente, podemos decir que es aquel en donde el objeto de la obligación consiste en transferir el dominio de una cosa, constituir un derecho real en ella o simplemente entregar su mera tenencia, entendiéndose como la cantidad a entregar al Estado.
- Accesorias o de Forma: estas consisten en diversas, como a continuación se detallan.

Obligaciones de hacer: En el entendido de lo que se debe es un hecho o acción positiva que no sea la entrega de la cosa, lo cual implica el cumplir con la presentación de declaraciones, manifestaciones o avisos y se relaciona con la determinación de Créditos Fiscales.

- Solicitar su inscripción ante el Registro Federal de Contribuyentes; en lo sucesivo RFC, es una base de datos del SAT, en el cual se inscribe información que identifica al contribuyente, tanto en datos personales como en actividades a las cuales se dedica. Es un mecanismo de control del Gobierno Federal por medio del cual se establecen programas de revisión a contribuyentes para monitorear su cumplimiento con la autoridad.

Se efectuará en un plazo que no excederá de treinta días a partir de la fecha en que se genere la obligación fiscal, utilizando las formas oficiales.

La clave se le proporciona al particular a través de la “cédula de identificación fiscal” o de “la constancia de registro fiscal”.

Las personas inscritas deben conservar en su domicilio fiscal la información y documentación comprobatoria de su inscripción en el RFC. La determinación de la clave del RFC la realiza el SAT, utilizando información del propio contribuyente. Su determinación varía entre las personas físicas y morales.

- Señalar el domicilio fiscal, este será en donde realicen actividades que generen obligaciones fiscales que será único para aquellos contribuyentes que cuenten con una o más sucursales e informar de los cambios a éste. Cuando en las formas de declaración se prevea el señalamiento de cambio de domicilio fiscal y así se manifieste, se considerará por manifestado el aviso al presentar dicha declaración ante la autoridad recaudadora correspondiente.

CONTINUAR REVISANDO.....

- Presentar avisos; será menester del contribuyente presentar un aviso sobre los cambios que se efectúen en lo previsto por los Artículos del 14 al 25 del Reglamento del Código Fiscal Federal respecto de:
  - 1) Cambio de denominación o razón social.
  - 2) Cambio de domicilio fiscal.
  - 3) Aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades.
  - 4) Liquidación o apertura de sucesión.
  - 5) Cancelación del RFC.
  - 6) Apertura o cierre de establecimientos o de locales honorarios.

- Expedir Comprobantes Fiscales respecto de los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos en el caso de México mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones deberán solicitar el comprobante fiscal digital por Internet respectivo.
- Llevar contabilidad que, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras Leyes; en el Reglamento del Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esto, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

Los sistemas y registros contables deberán llevarse por los contribuyentes mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor convenga a las características particulares de su actividad, pero en todo caso deberán satisfacer como mínimo los requisitos que permitan:

- Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales.

- Presentar declaraciones provisionales y anuales para declarar sus ingresos, egresos y deducciones para completar una bitácora con doce meses y obtener un ejercicio fiscal, como consecuencia se realizará una última declaración anual para verificar sus pagos y ejercer sus deducciones autorizadas por Ley.
- Presentar declaraciones informativas ya que como lo establecen diversas disposiciones fiscales, obligan a los gobernados a informar sobre ciertas operaciones que efectúan los contribuyentes propiamente o con terceros; esta información se proporciona de forma anual al SAT. Dichas informativas se deben presentar a más tardar el día 15 de febrero del ejercicio siguiente al que correspondan las operaciones en comento.

Obligaciones de no hacer: Consiste en que lo que se debe es una abstención del deudor de realizar algo que de otra forma le sería lícito, por ejemplo el no introducir mercancía extranjera por zonas que no están permitidas y que se relacionan con la prevención de la evasión fiscal.

Estas se encaminan principalmente hacia la imposición de penas con motivo de la evasión del cumplimiento de contribuciones. Es un acto ilegal que consiste en ocultar bienes o ingresos con el fin de pagar menos contribuciones ya sea alterando ingresos, montos, marcar cantidades a cargo, maquillar la contabilidad, etc.

Obligaciones de tolerar: Esta obligación consiste en permitir que la autoridad lleve a cabo sus procedimientos administrativos y aplique sus facultades revisoras, admitiendo inspecciones, visitas personales y domiciliarias, por parte de la autoridad facultada para estos menesteres.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos adicionales,

que consideren necesarios para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional o definitivo, del ejercicio y complementarias, así como en los avisos de compensación correspondientes, siempre que se soliciten en un plazo no mayor de tres meses siguientes a la presentación de las citadas declaraciones y avisos. Las personas antes mencionadas deberán proporcionar la información solicitada dentro de los quince días siguientes a la fecha en la que surta efectos la notificación de la solicitud correspondiente.

### **2.9.3 Obligaciones del sujeto Pasivo Indirecto.**

El sujeto de manera legal o voluntaria asume el cumplimiento de la obligación fiscal; dentro de este rubro encontramos a los patronos, los contribuyentes que ofrecen una garantía como responsables solidarios, etc; los cuales cuentan con distintas obligaciones.

➤ Principales.

De retener: Respecto de la cantidad que se paraliza de un sueldo, salario u otra percepción para el pago de una contribución, es decir un monto que se retiene para asegurar el pago de dicha contribución.

Normalmente es un porcentaje sobre las rentas de las personas o entidades que tengan que abonar o estén sujetas a retención, de esta forma, están obligadas a retener e ingresar en la Hacienda Pública en concepto de pago a cuenta del impuesto.

De recaudar: Los patronos en su posición, perciben ingresos y obtienen retenciones propias de sus subordinados, tales activos deben ser enterados a la autoridad fiscal.

De enterar a la autoridad: Esta obligación guarda amplia relación con las obligaciones que recaen en el sujeto pasivo directo; sin embargo en este ámbito se hace del conocimiento a las autoridades sobre la contabilidad de cada uno de los subordinados que estén a cargo del sujeto pasivo indirecto con las debidas excepciones y consecuencias que marca la Ley respecto de la omisión de la misma.

- Accesorias o de forma.

Obligaciones de hacer:

- Inscripción ante el Registro Federal de Contribuyentes: Se sujeta, a las disposiciones mencionadas dentro de las obligaciones del sujeto pasivo directo.
- Informar al SAT sobre sus negocios: Se sujeta a lo consagrado en el punto precedente.

Obligaciones de no hacer:

Se enfocan a la regla de no alterar ningún acto, principalmente en el manejo adecuado de la contabilidad. Del mismo modo el no simular ningún acto principalmente respecto de los libros contables o balance general de la empresa.

Obligaciones de tolerar:

- Tolerar actos de molestia por parte de la autoridad.
- Tolerar visitas domiciliarias: Se sujeta a lo consagrado en las obligaciones del sujeto pasivo directo.

## **CAPÍTULO III.**

### **COMPROBANTES FISCALES DIGITALES EN MÉXICO..**

#### **3.1 Panorama General.**

Corría la década de los setenta, cuando dos matemáticos de la Universidad de Standford y otros estudiosos del Instituto Tecnológico de Massachusetts, descubrieron que aplicando conceptos matemáticos era posible autenticar la información digital, teniendo la visión de que este tipo de cifrado de datos se podría convertir en el futuro de la información.

A este conjunto de fórmulas se le denominó “Criptografía de Llave Pública” y con ello cobraban especial importancia términos como la confidencialidad, referente a la capacidad de mantener accesible un documento electrónico a determinadas personas; y la autenticidad, que determina el compromiso de un individuo sobre el contenido del documento electrónico.

Ambos conceptos, por tanto, se solucionaban mediante una firma autógrafa en un documento tradicional. Sin embargo, con la aparición del documento electrónico, se hacía necesario garantizar la confidencialidad y la autenticidad empleando técnicas de “firma digital” ya que hasta ese punto era un gran avance tecnológico pero legalmente hacía imposible que se convirtiera en una tendencia a seguir.

### **3.2 Evolución.**

El sistema de emisión de Comprobantes Fiscales Digitales (CFDI) en México tiene características sobresalientes si lo comparamos contra otros programas existentes en otros países, lo cual, lo ubica como uno de los sistemas líderes en el mundo.

Para la definición de la cuestión tecnológica, el SAT consideró la parte de control y de servicio que esto implica; que una vez que se dio pie a la revisión de algunos esquemas en el ámbito internacional, se trató de tomar lo mejor de los sistemas ya implementados en España y Chile principalmente, ya que por una parte se aprovecha el uso de “Firmas Electrónicas” para comprobar la autoría de los CFDI y, por otra parte, aprovecha la implementación del estándar XML (en temas posteriores se expondrá todo tipo de información relevante sobre tal estándar) como formato para la generación de los CFDI.

La Factura Electrónica en México es la representación digital de un tipo de Comprobante Fiscal Digital (CFDI), que está apegada a los estándares definidos por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) y que se encontraba contemplada en el Anexo 20 de la Resolución de Miscelánea Fiscal de 2013, dicho documento hacía mención de que ésta puede ser generada, transmitida y resguardada utilizando medios electrónicos. Cada Factura Electrónica emitida cuenta con un certificado digital y sello digital que corrobora su origen y le da validez ante el SAT; una cadena original que funciona como un resumen del contenido de la factura; y un folio que indica el número de la transacción.

A partir de la reforma del Código Fiscal de la Federación el 28 de junio de 2006, estableció las bases de regulación para la prestación de servicios de emisión y envío de comprobantes fiscales digitales. Con esa reforma y la publicación de las reglas específicas en meses posteriores en la Resolución Miscelánea Fiscal, el SAT anuncia tres formas de facturar electrónicamente en México, a saber:

1. Facturación por medios propios: consiste en la generación de facturas en las instalaciones de la empresa emisora. Esto puede hacerse utilizando un software desarrollado internamente o una aplicación desarrollada por un tercero, pero operada por personal de la empresa emisora.
2. Facturación por medio de un proveedor autorizado por el SAT para proveer el servicio de emisión y entrega de Comprobantes Fiscales Digitales: consiste en la emisión y entrega de comprobantes fiscales digitales por parte de una entidad fuera del domicilio fiscal de la empresa, por medios electrónicos y de manera completamente digital, sin que por ello se considere que se lleva la contabilidad fuera del domicilio mencionado. La entidad debe contar con la autorización y certificación de procesos por parte del Servicio de Administración Tributaria (SAT) para generar y procesar facturas.

Con esta modalidad los emisores en poco tiempo utilizan las funcionalidades del servicio ofrecido que se ajusten a sus procesos o necesidades, sin invertir en el costo total de un producto y con la certeza del apego a la normativa fiscal en todo momento.

Además del proceso de emisión, la certificación que brinda el SAT a proveedores especializados incluye también procesos de entrega, lo que facilita integrar comunidades de colaboración electrónica entre clientes y proveedores.

3. Facturación por medio de la aplicación gratuita del SAT denominada Micro-E diseñado para personas físicas y morales dedicadas a actividades empresariales, prestación de servicios profesionales o arrendamiento de bienes inmuebles cuyos ingresos anuales no son mayores de cuatro millones de pesos. Este servicio no tiene costo, es posible además, llevar el control de las operaciones y las obligaciones fiscales.

Desde el año 2004 esta forma de facturar fue avalada por el SAT contenida en el Anexo 20 de la Miscelánea Fiscal referente a los Comprobantes Fiscales Digitales; en dicho documento también se establecían todos los fundamentos legales y técnicos para cualquier persona física o moral que deseaba emitir Comprobantes Fiscales Digitales.

El enlace fiscal fue desarrollado con estricto apego a lo establecido en el Anexo 20 de la Miscelánea Fiscal, por lo que las facturas que emite son 100% válidas ante el SAT.

- Trato fiscal durante 2010.

Con fundamento en los Artículos 29 y 29-A en sus fracciones II, VI VII y VIII del Código Fiscal de la Federación vigente para 2010, se debían incorporar en los Comprobantes Fiscales Digitales que se deseaban expedir, los datos que a continuación se relacionan:

- Tramitar el Certificado para el uso de sellos digitales ante el Servicio de Administración Tributaria.
- Contener impreso el folio.
- Lugar y fecha de expedición.
- Clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.
- Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.
- 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.
- 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.

Tratándose de operaciones que se realicen con el público en general, los Comprobantes Fiscales Digitales deberán contener el valor de la operación sin que se haga la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el monto de los impuestos que se trasladen y reunir los requisitos siguientes:

- 1) Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.
- 2) Lugar y fecha de expedición.
- 3) El Certificado para el uso de sellos digitales.

- 4) Contener impreso el número de folio.
- 5) Proporcionar a sus clientes en documento impreso el comprobante electrónico cuando así les sea solicitado.

El Servicio de Administración Tributaria debía determinar las especificaciones que debían reunir los documentos impresos de los Comprobantes Fiscales Digitales.

Los contribuyentes debían conservar y registrar en su contabilidad los Comprobantes Fiscales Digitales que emitían, el registro en su contabilidad debía ser simultáneo al momento de la emisión de los Comprobantes Fiscales Digitales, esos comprobantes se archivaban y registraban en los términos que establecía el Servicio de Administración Tributaria.

Los CFDI, así como los archivos y registros electrónicos de los mismos eran considerados como parte de la contabilidad del contribuyente, quedando sujetos a lo dispuesto por el Artículo 28 del Código Fiscal de la Federación vigente para 2010 que nos dice:

“Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

I. La contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que

acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras Leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad. ...

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

- 6) Cumplir con los requisitos que las Leyes fiscales establezcan para el control de pagos, ya sea en una sola exhibición o en parcialidades.
- 7) Cumplir con las especificaciones en materia de informática determinadas por el Servicio de Administración Tributaria, las cuales son:
  - Asignar un número de folio correspondiente a cada Comprobante Fiscal Digital que expidan.
  - Deberán establecer un sistema electrónico de emisión de folios de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria.
  - Deberán solicitar previamente la asignación de folios al Servicio de Administración Tributaria.
  - Deberán proporcionar mensualmente al Servicio de Administración Tributaria, a través de medios electrónicos, la información correspondiente a los Comprobantes Fiscales Digitales que se hayan expedido con los folios asignados utilizados en el mes inmediato anterior a aquel en que se proporcione la información, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita dicho órgano.

Los contribuyentes que en ese momento optaran por emitir Comprobantes Fiscales Digitales, no podrían emitir otro tipo de Comprobantes

Fiscales, salvo los que expresamente determine el Servicio de Administración Tributaria.

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

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

➤ Trato fiscal durante 2011.

Acorde al Artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2011, cuando las Leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por los actos o actividades que realicen, los contribuyentes debían emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Los Comprobantes Fiscales Digitales debían contener el sello digital del contribuyente que lo expedía, este tenía la obligación de estar amparado por un certificado expedido por el referido órgano desconcentrado, cuyo titular sea la persona física o moral que expida los comprobantes. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce, o usen servicios se encontraban obligados a solicitar el Comprobante Fiscal Digital respectivo.

Los contribuyentes que por sus actividades deban emitir Comprobantes Digitales a los que se refiere el párrafo anterior, debían cumplir además con las obligaciones siguientes:

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

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

Los contribuyentes podrían entonces optar por el uso de uno o más certificados de sellos digitales que se utilizarían exclusivamente para la emisión de los comprobantes mediante documentos digitales. El sello digital permitiría acreditar la autoría de los Comprobantes Fiscales Digitales que emitan las personas físicas y morales. Los sellos digitales quedan sujetos a la misma regulación aplicable al uso de una Firma Electrónica Avanzada.

Los contribuyentes podrán tramitar la obtención de un certificado de sello digital para ser utilizado por todos sus establecimientos o locales, o bien, tramitar la obtención de un certificado de sello digital por cada uno de sus establecimientos.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general los requisitos de control e identificación a que se sujetará el uso del sello digital de los contribuyentes.



Ingresar Certificado de Sello Digital

RFC:	<input type="text" value="ABA920310QW0"/>
Contraseña de Clave privada:	<input type="password"/>
Clave Privada (.key):	<input type="text"/> <input type="button" value="..."/>
Certificado (.cer):	<input type="text"/> <input type="button" value="..."/>
<input type="button" value="Confirmar"/> <input type="button" value="Sellar y Certificar"/>	



La tramitación de un certificado de sello digital sólo podrá efectuarse mediante formato electrónico, que cuente con la Firma Electrónica Avanzada de la persona solicitante:

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

Tratándose de operaciones que se realicen con el público en general, los Comprobantes Fiscales Digitales deberán contener el valor de la operación sin que se haga la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el monto de los impuestos que se trasladen y reunir los requisitos a que se refieren las fracciones I y III del Artículo 29-A de este Código, así como los requisitos previstos en las demás fracciones contenidas en este Artículo.

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

- Validar el cumplimiento de los requisitos establecidos en la fracción III del Artículo 29 del Código Fiscal Federal.
- Asignar el folio del comprobante fiscal digital.
- Incorporar el sello digital del Servicio de Administración Tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar a proveedores de certificación de Comprobantes Fiscales Digitales para que efectúen la validación, asignación de folio e incorporación del sello a que se refiere esta fracción.

Los proveedores de certificación de Comprobantes Fiscales Digitales a que se refiere el párrafo anterior, deberán estar previamente autorizados por el

Servicio de Administración Tributaria, cumpliendo con los requisitos que al efecto se establezcan en las reglas de carácter general por dicho órgano desconcentrado.

El Servicio de Administración Tributaria podrá revocar las autorizaciones emitidas a los proveedores en comento en cualquier momento, cuando incumplan con alguna de las obligaciones establecidas en la Ley que les sean aplicables. El Servicio de Administración Tributaria podrá proporcionar la información necesaria a los proveedores autorizados de certificación de Comprobantes Fiscales Digitales.

- V. Proporcionar a sus clientes, la impresión del comprobante fiscal digital cuando así les sea solicitado. El Servicio de Administración Tributaria determinará mediante reglas de carácter general, las especificaciones que deberá reunir la impresión de los citados comprobantes:
  - Los contribuyentes deberán conservar y registrar en su contabilidad los comprobantes fiscales digitales que expidan.
  - Los comprobantes fiscales digitales deberán archivar y registrarse en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria.
  - Los comprobantes fiscales digitales, así como los archivos y registros electrónicos de los mismos se consideran parte de la contabilidad del contribuyente, quedando sujetos a lo dispuesto por el Artículo 28 del Código Fiscal.
- VI. Cumplir con los requisitos que las Leyes fiscales establezcan para el control de los pagos, ya sea en una sola exhibición o en parcialidades.
- VII. Cumplir con las especificaciones que en materia de informática, determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes que deduzcan o acrediten fiscalmente con base en los Comprobantes Fiscales Digitales, incluso cuando dichos comprobantes consten en documento impreso, para comprobar su autenticidad, deberán consultar en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria si el número de folio que ampara el Comprobante Fiscal Digital fue autorizado al emisor y si el certificado que ampare el sello digital se encuentra registrado en dicho órgano desconcentrado y no ha sido cancelado.

Los contribuyentes que mediante reglas de carácter general determine el Servicio de Administración Tributaria podrán emitir sus Comprobantes Fiscales Digitales por medios propios o a través de proveedores de servicios, cumpliendo con los requisitos que al efecto establezca ese órgano desconcentrado.

Aún en 2011 y tratándose de operaciones cuyo monto no excedía de \$2,000.00, los contribuyentes podían emitir sus Comprobantes Fiscales en forma impresa por medios propios o a través de terceros, siempre y cuando reunieran los requisitos precisados en el Artículo 29-A del Código Fiscal, con excepción del previsto en las fracciones II y IX del citado precepto.

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

Los contribuyentes se encontraban obligados a proporcionar trimestralmente al Servicio de Administración Tributaria a través de medios electrónicos, la información correspondiente a los comprobantes fiscales que hubieran expedido con los folios asignados conforme al párrafo anterior. El Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general establecerá las especificaciones para cumplir con lo previsto en este párrafo. De

no proporcionar la información señalada en este párrafo, no se autorizarán nuevos folios.

Para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los Comprobantes Fiscales, quien los utilice debía cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos, así como comprobar la autenticidad del dispositivo de seguridad y la correspondencia con los datos del emisor del comprobante, en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Los proveedores de los dispositivos de seguridad, deberán proporcionar al Servicio de Administración Tributaria la información relativa a las operaciones con sus clientes en los términos que fije dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes con local fijo estaban obligados a registrar el valor de los actos o actividades que realizaran con el público en general, así como a expedir los comprobantes respectivos conforme a lo dispuesto en el Código, su Reglamento y en las reglas de carácter general que para esos efectos emita el Servicio de Administración Tributaria. Cuando el adquirente de los bienes o el usuario del servicio solicitaban comprobante que reuniera los requisitos para efectuar deducciones o acreditamiento de contribuciones, debían expedir dichos comprobantes además de los señalados en este párrafo.

Los comprobantes expedidos conforme a este Artículo debía señalar en forma expresa si el pago de la contraprestación que ampara se hace en una sola exhibición o en parcialidades. Cuando la contraprestación se pagaba en una sola exhibición, en el comprobante que al efecto era expedido se debía indicar el importe total de la operación y, cuando así procedía en términos de las disposiciones fiscales, el monto de los impuestos que se trasladan, desglosados

por tasas de impuesto. Si la contraprestación se paga en parcialidades, en el comprobante se deberá indicar, además del importe total de la operación, que el pago se realizará en parcialidades y, en su caso, el monto de la parcialidad que se cubre en ese momento y el monto que por concepto de impuestos se trasladan en dicha parcialidad, desglosados por tasas de impuesto.

Cuando el pago de la contraprestación se hacía en parcialidades, los contribuyentes debían expedir un comprobante por cada una de esas parcialidades, el cual se obligaba a contener los requisitos previstos en el Artículo 29-A del Código Fiscal (fracciones I, II, III, IV y, en su caso VIII tratándose de comprobantes impresos o IX en el caso de Comprobantes Fiscales Digitales), anotando el importe y número de la parcialidad que ampara, la forma como se realizó el pago, el monto de los impuestos trasladados, desglosados por tasas de impuesto cuando así proceda y, en su caso, el número y fecha del comprobante que se hubiese expedido por el valor total de la operación de que se trate.

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

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

➤ Modificaciones efectuadas en 2012 y 2013.

Cuando los contribuyentes migraron al sistema digital y empezaron a expedir Comprobantes Digitales a partir del 1° de enero de 2012 debían reunir los siguientes requisitos:

El Artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente para 2012 establecía que los comprobantes a que se refiere el Artículo 29 del mismo

ordenamiento, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir los siguientes:

- I. (...)Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyente de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.
- II. Contener el número de folio asignado por el Servicio de Administración Tributaria o por el proveedor de certificación de Comprobantes Fiscales Digitales y el sello digital a que se refiere la fracción IV, incisos b) y c) del Artículo 29 del Código Fiscal.
- III. Lugar y fecha de expedición.
- IV. Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien expida.
- V. Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.
- VI. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, desglosado por tasa de impuesto, en su caso.
- VII. Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

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

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

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

Buscar CFDI	Generación de CFDI	RFC Autenticado: SS&020827PP8	Cerrar Sesión
<b>Emisor</b>	Receptor	Comprobante	
<b>Datos Emisor</b>			
RFC:	SS&020827PP8		
Nombre o Razón Social:	STAMPING STEEL & TRUCKS, S.A. DE C.V.		
Régimen Fiscal:	Régimen General de Ley		
<b>Domicilio Fiscal</b>			
Calle:	De los Rosales		
Número Ext.:	581-Bis	Número Int.:	Altos Local 456
Colonia:	Del Valle		
Localidad:			
Referencia:			
Delegación / Municipio:	Xochimilco	Estado:	Distrito Federal
Pais:	México	Código Postal:	08888
<input type="checkbox"/> <b>Expedido En (para incorporar domicilio del establecimiento o sucursal, cuando sea diferente al domicilio fiscal)</b>			
Calle:			
Número Ext.:		Número Int.:	

 **SAT**  
Servicio de Administración Tributaria

[Buscar CFDI](#)   [Generación de CFDI](#)   RFC Autenticado: SS&020827PP8   [Cerrar Sesión](#)

[Emisor](#)   **Receptor**   [Comprobante](#)

### Datos Receptor

\*RFC:   
 Nombre o Razón Social:

**Domicilio**  
 Calle:   
 Número Ext.:       Número Int.:   
 Colonia:   
 Localidad:   
 Referencia:   
 Delegación / Municipio:       Estado:  ▾  
 \*País:       Código Postal:

**\*Datos obligatorios:**



[Buscar CFDI](#)   [Generación de CFDI](#)   RFC Autenticado: SS&020827PP8   [Cerrar Sesión](#)

[Emisor](#)   [Receptor](#)   **Comprobante**

### Comprobante

\*Fecha y Hora de expedición:       \*Lugar de expedición:   
 Serie:       Folio:       \*Tipo de Comprobante:  ▾  
 Moneda:       Tipo de Cambio:       \*Forma de Pago:   
 - Aplica solo en caso de moneda extranjera.  
 \*Método de pago:       Número cuenta de Pago:   
 Condiciones de Pago:

**Pago en Parcialidades (Datos del comprobante que ampara el monto total de la operación)**  
 Folio:       Serie:       Fecha de expedición:       Monto de la transacción:

### Conceptos

*Cantidad	*Unidad	No. Identificador	*Descripción	*Valor Unitario	
<input type="text"/>	<input type="checkbox"/> Información Aduanera <input type="checkbox"/> Cuenta Predial				

Cantidad	Unidad	No. Identificador	Descripción	Valor Unitario	Importe	

**Descuento aplicable**



Los dispositivos de seguridad referidos en la fracción VIII del multicitado numeral 29 del Código Fiscal Federal que no hubieran sido utilizados por el contribuyente en un plazo de dos años contados a partir de la fecha en que se hubieran adquirido, debían destruirse y los contribuyentes entonces daban aviso de ello al Servicio de Administración Tributaria, en los términos que éste establezca mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general, tenían que expedir respecto de dichas operaciones, comprobantes simplificados en los términos que señale el Servicio de Administración Tributaria en reglas de carácter general que para estos efectos emita. Dichos contribuyentes quedarán liberados de esta obligación cuando las operaciones con el público en general se realicen con un monedero electrónico que reúna los requisitos de control que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.<sup>48</sup>

De lo anterior se puede deducir que los comprobantes se expedirán de forma digital según los Artículos 29 y 29-A antes mencionados, pero tomando como base la Regla 1.2.11.8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010-2011, para uso simultáneo con los comprobantes impresos, que a su letra dice:

“Para los efectos del Artículo 42, fracción II del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y Décimo, fracción II de las Disposiciones Transitorias del Código Fiscal de la Federación, (...) publicado en el Diario Oficial de la Federación del 7 de diciembre de 2009, los contribuyentes que hubieran optado por emitir CFDI podrán seguir utilizando comprobantes impresos en establecimientos autorizados y emitirlos simultáneamente, sin que sea necesario que dictaminen sus

---

<sup>48</sup> Para mantener el beneficio de la deducibilidad, las empresas debían valerse de un emisor autorizado que cumpliera con los requisitos del SAT incluyendo aspectos técnicos, así como contar con un sistema informático inviolable, y jurídicos como haber establecido un contrato con los establecimientos receptores de los vales de despensa.

estados financieros, siempre que incluyan en el reporte mensual que establece la Regla II.2.23.4.1., fracción IV los datos de los Comprobantes Fiscales impresos siguientes:

- a. Registro Federal de Contribuyentes (RFC) del cliente. En el caso de que amparen operaciones efectuadas con el público en general o con residentes en el extranjero que no se encuentren inscritos en el RFC, éstas se podrán reportar, utilizando el RFC genérico a que se refiere la regla I.2.23.4.2.
- b. Folio del comprobante y en su caso serie.
- c. Número y año de aprobación de los folios.
- d. Monto de la operación.
- e. Monto del IVA trasladado.
- f. Estado del comprobante (cancelado o vigente).
- g. Números de pedimento.
- h. Fechas de los pedimentos.”<sup>49</sup>

También se tomará como base el Artículo 42 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente para 2012 que a la letra dice:

“Los contribuyentes que hayan optado por emitir comprobantes fiscales digitales podrán seguir utilizando los comprobantes fiscales a que se refiere el Artículo 29, primer y segundo párrafos del Código, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

---

<sup>49</sup> Regla 1.2.11.8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010-2011.

I. Se trate de contribuyentes que dictaminen o hayan optado por dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales en el ejercicio fiscal inmediato anterior, y

II. En el reporte mensual a que se refiere el Artículo 29, fracción III, inciso c) del Código, se incluyan los datos de los Comprobantes Fiscales impresos que determine el Servicio de Administración Tributaria en las reglas de carácter general que al efecto emita.”

Por último considerando el Artículo 10 fracción II de las disposiciones transitorias del Código Fiscal de la Federación (publicadas el 7 de Diciembre de 2009 en el Diario Oficial de la Federación), que a la letra dice:

“...Los contribuyentes que a la fecha de entrada en vigor de la reforma al Artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, tengan comprobantes impresos en establecimientos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria, podrán continuar utilizándolos hasta que se agote su vigencia, por lo que éstos podrán ser utilizados por el adquirente de los bienes o servicios que amparen, en la deducción o acreditamiento, a que tengan derecho conforme a las disposiciones fiscales. Transcurrido dicho plazo, sin que sean utilizados, los mismos deberán cancelarse de conformidad con lo dispuesto por el Reglamento del propio Código...”.

Existe la opción para la expedición de Comprobantes Fiscales impresos conforme a la regla 2.23.2.2 de la Resolución Miscelánea publicada el 28 de diciembre de 2010, que a la letra dice:

“Para los efectos del Artículo Décimo, fracción III de las Disposiciones Transitorias del Código Fiscal de la Federación (...) publicado en el Diario Oficial de la Federación del 7 de diciembre de 2009, los

contribuyentes que en el último ejercicio fiscal declarado o por el que hubieren tenido la obligación de presentar dicha declaración, hubieran obtenido para efectos del ISR ingresos acumulables iguales o inferiores a \$4,000,000.00, así como los contribuyentes que en el ejercicio fiscal en que inicien actividades estimen que obtendrán ingresos iguales o inferiores a la citada cantidad, podrán optar por expedir comprobantes fiscales en forma impresa sin importar el monto que amparen, siempre y cuando además de reunir los requisitos precisados en el Artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, con excepción de los previstos en las fracciones II y IX del citado precepto legal.

Asimismo, las personas morales a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para 2012, que en el último ejercicio fiscal declarado hayan consignado ingresos iguales o inferiores a \$4,000,000.00, o bien, que en el ejercicio fiscal en que inicien actividades estimen que obtendrán ingresos iguales o inferiores a la citada cantidad, podrán optar por aplicar lo dispuesto en la presente regla...”.<sup>50</sup>

La opción de emitir Comprobantes Fiscales impresos dejará de surtir efectos cuando dichas personas morales obtengan ingresos que excedan del citado monto, supuesto en el cual a partir del mes inmediato siguiente a aquél en el que se rebase tal cantidad deberán expedir Comprobantes Fiscales conforme a lo que establece el Artículo 29, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación.

---

<sup>50</sup> Regla 2.23.2.2 de la Resolución Miscelánea publicada el 28 de diciembre de 2010.

En cualquier caso, cuando los ingresos de la persona moral de que se trate excedan del monto de \$4,000,000.00 no podrá volver a ejercerse la opción a que se refiere la presente regla durante ejercicios posteriores.

### **3.3 Aspectos Vigentes en 2014.**

A partir del 1° de enero de 2014, todos los contribuyentes con obligación de expedir comprobantes fiscales deben emitirlos en forma de Factura Electrónica, con una excepción detallada más adelante. La Administradora de Desarrollo y Formación Tributaria del SAT, Patricia Delgado Medellín declaró en entrevista para el diario “El Universal”<sup>51</sup> nos manifiesta que el esquema para emitir factura electrónica es obligatorio para todas las personas físicas y morales a partir de la fecha antes referida y no hay prórroga para su entrada en vigor por lo que todo aquel contribuyente que no migre a este sistema estará incurriendo en falta.

La Resolución Miscelánea Fiscal 2014 publicada el 30 de Diciembre de 2013 señalaba que exclusivamente las personas físicas cuyos ingresos en el ejercicio 2012 no hayan excedido de 500 mil pesos tienen la facilidad de seguir utilizando sus comprobantes del Código de Barras Bidimensional o bien su Comprobante Fiscal Digital que venían utilizando durante los tres meses siguientes (enero, febrero y marzo), y a partir del 1° de abril de 2014 ya debieron haber migrado en su totalidad al esquema para emitir Factura Electrónica.

Del mismo modo, todas aquellas personas físicas y morales con ingresos superiores a \$500,000 pesos tienen hasta el 31 de marzo para emitir CFDI de nómina y retenciones que correspondan, siempre que el 1 de abril de 2014 hayan migrado totalmente al esquema de CFDI y emitido todos los CFDI de cada uno

---

<sup>51</sup> <http://foros.eluniversal.com.mx/entrevistas/detalles/27739.html>, [Consulta: 12 de Diciembre de 2013, 13:30 Hrs].

de los pagos o de las retenciones efectuadas por las que hayan tomado la opción de diferimiento.

Únicamente las personas físicas y morales con ingresos superiores a \$500,000 pesos que opten por la facilidad de diferimiento deberán presentar un caso de aclaración a través de la página de internet del SAT, en la opción “Mi portal” cuando vayan a utilizar la facilidad de diferimiento antes descrita.

El cambio a este tipo de Comprobantes Fiscal Digital presenta los siguientes pasos:

- Tener la Fiel (Firma electrónica).
- Utilizar la herramienta gratuita que ofrece el SAT en su página en Internet o bien, contratar a un auxiliar de facturación, cuya lista puede consultarse en el mismo sitio.

Entre los beneficios de generar Facturas Electrónicas encontramos el deducir el gasto o inversión que se realice, visualizar y tener un control de las facturas en el sistema Registro Fiscal en la página del SAT, lo que ayudará al cumplimiento de obligaciones fiscales.

Respecto de la validación, el contribuyente que opte por emitir Comprobantes Fiscales Digitales a través de Internet deberá generarlos bajo el siguiente estándar XSD base (XML Schema Definition Language) y los XSD complementarios que requiera, validando su forma y sintaxis en un archivo con extensión XML, siendo este el único formato para poder representar y almacenar comprobantes de manera electrónica o digital.<sup>52</sup> Tales estándares y archivos con extensión, serán analizados a profundidad en un punto exclusivo que se expone más adelante en el cuerpo de la investigación.

---

<sup>52</sup> Diario Oficial de la Federación: 17/02/2014, ANEXO 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada el 30 de diciembre de 2013. México, D. F., a 18 de diciembre de 2013. Jefe del Servicio de Administración Tributaria, Aristóteles Núñez Sánchez.

Para poder ser validado, el Comprobante Fiscal Digital a través de Internet deberá estar referenciado al *namespace* (espacio de nombres) del Comprobante Fiscal Digital a través de Internet y referenciar la validación del mismo a la ruta publicada por el SAT en donde se encuentra el esquema XSD objeto de la presente sección de la siguiente manera:

[http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/cfd/3/cfdv32.xsd](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/cfd/3/cfdv32.xsd)

<cfdi:Comprobante

xmlns:cfdi="http://www.sat.gob.mx/cfd/3"

xmlns:xsi="http://www.w3.org/2001/XMLSchema-instance"

xsi:schemaLocation="

### **3.4 Elementos y Aspectos Técnicos de los Comprobantes Fiscales Digitales.**

Hemos mencionado hasta ahora de manera escueta lo que son los CFDI, sin embargo debemos tomar en cuenta los diversos elementos que estos contienen, así como los diversos requisitos con los que debe contar el contribuyente para poder llevar a cabo una contabilidad fiscal de acuerdo a los estándares que marca la legislación vigente aplicable a cada caso en concreto.

#### **3.4.1 La Firma Electrónica Avanzada (Fiel).**

En un primer momento, cuando el sistema que mantenía implementado el gobierno federal era suficiente, los contribuyentes mantenían un proceso para ser fiscalizados de manera menos compleja y certera que en la actualidad; los procedimientos fiscales eran fácilmente validados por la firma autógrafa que proporcionaba el sujeto pasivo de la obligación fiscal, ostentándose así, con el

carácter de suscriptor único y definitivo; sin embargo, factores relevantes como la carga de trabajo que recae en instituciones gubernamentales encargadas de recaudar, la creciente ola tecnológica que impera en nuestros tiempos y sobre todo la decadente eficiencia para lograr hacer cumplir a los contribuyentes con sus obligaciones fiscales que por imperativo del Estado les han sido encomendadas; han traído como resultado fatal que las arcas destinadas para el gasto público elemento base para el sustento de la Nación se vean burladas en cierta medida.

Motivo por el cual, el gobierno se vio en la imperante necesidad de dar un giro de vanguardia, tecnología y precisión para evitar que se presentaban normalmente en tiempos pasados. Dentro de este nuevo giro, se destaca la intervención de la Firma Electrónica Avanzada (Fiel), remplazando en gran medida a la tradicional firma autógrafa, brindando mayores estándares de seguridad al proceso de fiscalización de los contribuyentes.

Como hemos mencionado anteriormente la Fiel antes Fea es un archivo digital único, seguro y cifrado que incluye la firma caligráfica lo cual garantiza la identidad y que identifica al contribuyente para realizar trámites por internet, ante el SAT e incluso en otras dependencias del Gobierno de la República, sin embargo es puntual tener en consideración que no funciona por si solo ya que es una firma mas no una contraseña.

La contraseña de la Fiel es un mecanismo de acceso y uso de la misma, en la que el usuario es siempre el Registro Federal de Contribuyentes y la contraseña es una palabra clave definida por el contribuyente para ingresar a diferentes aplicaciones y servicios.

Esta contraseña se puede obtener por internet teniendo la Fiel vigente o bien en las distintas administraciones del SAT con los siguientes requisitos:

- Estar inscrito en el RFC.
- Presentar original y copia de una identificación oficial vigente. En caso de personas morales también se debe presentar original y copia del poder notarial, que acredite la personalidad del representante legal.
- Contar con una cuenta de correo electrónico vigente

La Secretaría de Economía hace referencia a la Fiel de la siguiente manera:<sup>53</sup>

- Como un medio de expresión material, perceptible y duradera de la voluntad de los contratantes.
- Prueba escrita del consentimiento, del acuerdo de voluntades.
- Hace constar la aceptación y voluntad de obligarse así dificulta la posibilidad de alteración.
- Una infraestructura confiable para la utilización de Firma Electrónica parte de la utilización de la criptografía; es decir, el proceso de convertir texto inteligible en texto ininteligible o cifrado, y viceversa (particularmente criptografía asimétrica).

El Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) publicó en el Diario Oficial de la Federación el acuerdo por el que se aprueba el Reglamento para el uso y operación de la Firma Electrónica para trámites en la institución.<sup>54</sup>

Con este reglamento se busca regular la utilización de la Fiel, cuyo certificado digital será emitido por el Servicio de Administración Tributaria de modo que los derechohabientes, patrones, sujetos obligados, contadores

---

<sup>53</sup> <http://www.firmadigital.gob.mx/psc2.pdf>, [Consulta: 2 de Febrero de 2014, 22:30 Hrs]

<sup>54</sup> ACUERDO SA2.HCT.280813/234.P.DIR y Anexo Único Reglas de Carácter General para el uso de la Firma Electrónica Avanzada, cuyo certificado digital sea emitido por el Servicio de Administración Tributaria, en los actos que se realicen ante el Instituto Mexicano del Seguro Social.

públicos autorizados y público en general, sean personas físicas o morales, que ya utilicen la Fiel podrán solicitar el envío de documentos electrónicos y mensajes de datos.

El IMSS puntualizó que la Fiel tiene la misma validez jurídica que la firma autógrafa, por lo cual todos los actos, documentos electrónicos y mensajes de datos que se firmen con este instrumento serán imputables a su titular; es por ello que es de exclusiva responsabilidad de éste la custodia del certificado digital y la confidencialidad de la clave privada que conforma la Fiel, con el fin de evitar la utilización no autorizada de la misma.

#### **3.4.1.1 Formatos de la Firma Digital.**

Según las necesidades y preferencias de los contribuyentes la firma digital puede encontrarse encriptada electrónicamente en diversos formatos aceptados por el Servicio de Administración Tributaria. Ahora bien, para cada formato existe una forma peculiar de codificar la Firma Electrónica:

- XML – Extensible Markup Language, por sus siglas en inglés, lenguaje de marcas o etiquetas extensibles, es un lenguaje que permite comunicar grandes cantidades de datos de modo estructurado y seguro, con la gran ventaja de ser compatible con distintas plataformas y sistemas operativos. Su uso se complementa de otras tecnologías que amplían sus aplicaciones y beneficios y lo convierten en uno de los estándares de comunicación digital más populares actualmente.

El formato de firma electrónica se denomina XAdES y se rige por la especificación TS 101 903. De las diferentes modalidades previstas por la norma, la más recomendable es la ES-XL que incluye información sobre el tiempo en el

que se llevó a cabo la Firma Electrónica e información sobre la validez del certificado electrónico cualificado que la acompaña.

La flexibilidad del XML, permite el intercambio de datos en un lenguaje compatible interplataformas. Por ello, el XML es un estándar ideal, sólido y fiable para la generación, envío y recepción de Comprobantes Fiscales Digitales.

- PDF (*Portable Document Format* o Formato de Documento Portátil- El formato de firma de Adobe (derivado de PKCS#7) queda inmerso dentro del formato PDF y permite asociar una imagen, por lo que es uno de los más adecuados para su visualización. La especificación del formato es la 1.6 y para la visualización se emplea Acrobat Reader v7 o Foxit PDF Reader. La apariencia de la firma es muy visual, ya que es posible asociar a la misma un gráfico como una firma digitalizada o un sello de empresa.

### **3.4.2 El programa Solicitud de Certificado Digital (SOLCEDI).**

Este programa como su nombre lo dice, es una aplicación creada y sustentada por el SAT dirigida al contribuyente para las siguientes funciones:<sup>55</sup>

- Requerimiento de Generación de FIEL.- Generación del Requerimiento para solicitar el Certificado de Firma Electrónica Avanzada de 1ª vez.
- Requerimiento de Renovación de FIEL.- El servicio de Renovación está disponible en línea a través de la aplicación CertiSAT-Web y en Ventanilla en cualquiera de los Módulos de Atención del Contribuyente.

---

<sup>55</sup> Manual de Usuario de la Aplicación: Solicitud de Certificado Digital (SOLCEDI) publicado por el Servicio de Administración Tributaria, Enero, 2013 Ver. 2.0

- Solicitud de Certificados de Sello Digital (CSD).- Generación del requerimiento para solicitar Certificados de Sellos Digitales:

El programa SOLCEDI requiere de los siguientes datos para la generación de su llave privada y archivo de requerimiento:

- 1) RFC del contribuyente.
- 2) CURP en el caso de personas físicas.
- 3) Correo electrónico.
- 4) Una contraseña de revocación para cancelar su Certificado de Firma Electrónica Avanzada a través de Internet.
- 5) Una contraseña de acceso que protege su llave privada.



Esta aplicación cobra importancia en el tema que nos ocupa ya que este se usa para generar:

- La llave privada (archivo electrónico con extensión KEY).
- El archivo de requerimiento (extensión REQ) que contiene su llave pública.

Es necesario resguardar el archivo de requerimiento en un dispositivo USB y presentarlo junto con la documentación requerida para el trámite en alguna de las Administraciones Locales de Servicios al Contribuyente y Módulos de Servicios Tributarios en donde se brinda el servicio.

#### **3.4.2.1 Public Key Infrastructure (PKI).**

Por sus siglas en inglés, la infraestructura de llave pública, es un sistema integral, compuesto por autoridades certificadoras, hardware, software, y procesos sobre los cuales se crean, administran, distribuyen, usan, almacenan y revocan los certificados digitales.

A través de dichos certificados digitales, la infraestructura PKI permite que un “par de llaves” expedidas al titular del certificado: una llave pública y una llave privada, cifren o encripten un mensaje de datos, de modo que lo que una llave “cierra”, otra “abre” y viceversa; esto se da en formato binario y acompañado de información de identificación del emisor, además de una calificación de validez por parte de un tercero confiable, se incorpora a un archivo denominado "certificado de Firma Electrónica Avanzada o certificado para sellos digitales”.

El Certificado puede distribuirse libremente para efectos de intercambio seguro de información y para ofrecer pruebas de autoría de archivos electrónicos o acuerdo con su contenido mediante el proceso denominado "Firma Electrónica Avanzada ", que consiste en una característica observable de un mensaje, verificable por cualquiera con acceso al certificado digital del emisor, que sirve para implementar servicios de seguridad para garantizar:

La integridad (facilidad para detectar si un mensaje firmado ha sido alterado), autenticidad, certidumbre de origen (facilidad para determinar qué

persona es el autor de la firma y valida el contenido del mensaje) y no repudiación del mensaje firmado (capacidad de impedir que el autor de la firma niegue haber firmado el mensaje).

Estos servicios de seguridad proporcionan las siguientes características a un mensaje con Firma Electrónica Avanzada:

- Es infalsificable.
- La Firma Electrónica Avanzada no es reciclable (es única por mensaje).
- Un mensaje con Firma Electrónica Avanzada alterado es detectable.
- Un mensaje con Firma Electrónica Avanzada, no puede ser repudiado.

Los certificados de sello digital se generan de manera idéntica a la Firma Electrónica Avanzada y al igual que con ella, el propósito del sello digital es emitir Comprobantes Fiscales con autenticidad, integridad, verificables y no repudiables por el emisor. Para ello bastará tener acceso al mensaje original o cadena original, al sello digital y al certificado de sello digital del emisor.

Al ser el certificado de sello digital idéntico en su generación a una Firma Electrónica Avanzada, proporciona los mismos servicios de seguridad y hereda las características de las firmas digitales.

La infraestructura PKI es utilizada en aplicaciones del sector público y privado porque permite contar con los elementos para identificar al autor o emisor de un mensaje de datos forma fiable y garantizando su integridad.

### **3.4.3 El Certificado de Sello Digital (CSD).**

Un Certificado de Sello Digital es un archivo con extensión “.cer” que asocia una clave pública con la identidad de su propietario, este certificado contiene información como un código de identificación único, el nombre del titular

del certificado y su clave del RFC, la mención de que fue emitido por el SAT, una dirección electrónica y un periodo de vigencia.

En caso de que el contribuyente cuente con Fiel vigente, el siguiente paso para poder emitir Comprobantes Fiscales Digitales es contar con este CSD expedido por el Servicio de Administración Tributaria los cuales tienen vigencia de dos años, por lo que cualquier CFDI deberá ser generado dentro del rango del certificado al que hace referencia.

El Certificado de la Fiel es obligatorio para todos los servicios electrónicos que proporciona el SAT a los contribuyentes, mientras que el Certificado de Sello sólo puede ser usado para la expedición de CFDI. Por medio de éste, el contribuyente podrá sellar electrónicamente la cadena original de los comprobantes que emita y así se tendrá identificado el origen de dicho comprobante.<sup>56</sup>

El contribuyente puede optar por pedir un Sello Digital para cada una de las sucursales, establecimientos o locales, donde emita CFDI.

El proceso para obtener el Certificado de Sello Digital es muy similar al de la Fiel, ya que utilizará la aplicación del SAT SOLCEDI. La diferencia principal entre estos procesos es que para la Solicitud del Certificado de Sello no tendrá que acudir presencialmente a su Administración Local de Asistencia al Contribuyente para concluir el trámite sino que se realiza en su totalidad por internet.

---

<sup>56</sup> <http://www.factdigital.com/docs/GUIA%20DEL%20CSD.pdf> [Consulta: 2 de Febrero de 2013, 12:00 Hrs]



- SHA-1 que es una función hash (digestión, picadillo o resumen) de un solo sentido tal que para cualquier entrada produce una salida compleja de 160 bits (20 bytes) denominada "digestión".
- RSAPrivateEncrypt que utiliza la clave privada del emisor para encriptar la digestión del mensaje.
- RSAPublicDecrypt que utiliza la clave pública del emisor para desencriptar la digestión del mensaje.

Por lo tanto podemos concluir que este tipo de sello suma a través de un algoritmo la cadena original primaria del CFDI, para arrojar el Sello Digital del mismo y ante tal combinación de datos se acredita la autoría de la expedición del CFDI por el contribuyente emisor.

#### **3.4.3.1 La Cadena Original.**

La cadena original de un Comprobante Fiscal es la secuencia de datos compuesta por información contenida en el comprobante, conforme a lo establecido en el Anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal.

La cadena original primaria de un CFDI, que se suma al Certificado de Sello Digital del Emisor, para generar el Sello Digital del CFDI, no aparece en la representación impresa del CFDI y su descripción en el XML es opcional, pudiendo incluirse o no como Addenda siendo esta un elemento opcional que, en su caso, se incluye para añadir información no fiscal, de acuerdo a las prácticas comerciales que se observen como datos relacionados a la orden de compra, identificación de proveedor, entrega de mercancías, entre otros.

La Cadena Original del complemento de certificación del CFDI, se encuentra en el XML y en la representación impresa del CFDI; esta cadena contiene los siguientes datos:

- Versión del Timbre del CFDI.
- UUID Universally Unique Identifier, por sus siglas en inglés, es un identificador universal único cuya característica principal es que puede generarse a partir de determinada información, sin necesidad de estar vinculado a un dispositivo central que asigne dicho identificador, sin correr el riesgo de que puedan existir duplicados.

El UUID que se utiliza en los CFDI, es equivalente al número de folio que anteriormente solicitaban los contribuyentes al SAT, sin embargo el UUID ahora es asignado directamente por el Proveedor Autorizado de Certificación al momento de validar el comprobante.

Este se compone de 32 caracteres asignados en cinco bloques: 8 – 4 – 4 – 4- 12. Los caracteres pueden ser dígitos del 0 al 9 y las primeras 6 letras del alfabeto como por ejemplo: “D1B2F2B2-FD7B-4393-88F3-F1655A8457DB”.

- Fecha del Timbrado.
- Sello Digital del CFDI = CSD Emisor + Cadena Original Primaria.
- Número de Certificación del SAT= CSD del SAT que tiene un PAC en su resguardo.

La secuencia de formación será siempre en el orden que se expresa a continuación, tomando en cuenta las reglas generales.<sup>57</sup>

1. Información del nodo Comprobante:
  - a. Versión.

---

<sup>57</sup> Diario Oficial de la Federación: 17/02/2014, ANEXO 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada el 30 de diciembre de 2013. México, D. F., a 18 de diciembre de 2013.- El Jefe del Servicio de Administración Tributaria, Aristóteles Núñez Sánchez.

- b. Fecha.
- c. Tipo de comprobante.
- d. Forma de pago.
- e. Condiciones de pago.
- f. Subtotal.
- g. Descuento.
- h. Tipo de cambio.
- i. Moneda.
- j. Total.
- k. Método de pago.
- l. Lugar de expedición.
- m. Número de cuenta de pago.
- n. Folio fiscal original.
- o. Serie de folios fiscales originales.
- p. Fecha de folios fiscales originales.
- q. Monto de folios fiscales originales.

2. Información del nodo Emisor:

- a. RFC.
- b. Nombre.

3. Información del nodo Domicilio Fiscal:

- a. Calle.
- b. Número exterior.
- c. Número interior.
- d. Colonia.
- e. Localidad.
- f. Referencia.
- g. Municipio.
- h. Estado.
- i. País.

j. Código postal.

4. Información del nodo Expedido en:

- a. Calle.
- b. Número exterior.
- c. Número interior.
- d. Colonia.
- e. Localidad.
- f. Referencia.
- g. Municipio.
- h. Estado.
- i. País.
- j. Código postal.

5. Información del nodo Régimen fiscal:

- a. Régimen.

6. Información del nodo Receptor:

- a. RFC.
- b. Nombre.

7. Información del nodo Domicilio:

- a. Calle.
- b. Número exterior.
- c. Número interior.
- d. Colonia.
- e. Localidad.
- f. Referencia.
- g. Municipio.
- h. Estado.
- i. País.

j. Código postal.

8. Información de cada nodo Concepto:

- a. Cantidad.
- b. Unidad.
- c. Número de identificación.
- d. Descripción.
- e. Valor unitario.
- f. Importe.
- g. Información aduanera.
  - i. Numero.
  - ii. Fecha.
  - iii. Aduana.
- h. Información del nodo cuenta predial.
- i. Número.

9. Información del nodo Complemento Concepto.

10. Información de cada nodo Retención:

- a. Impuesto.
- b. Importe.
- c. Total de impuestos retenidos.

11. Información de cada nodo Traslado:

- a. Impuesto.
- b. Tasa.
- c. Importe.
- d. Total de impuestos trasladados.

12. Información del nodo Complemento.

### **3.4.4 El Proveedor Autorizado de Certificación (PAC).**

En caso de que el contribuyente ya sea persona física o moral decida auxiliarse por un tercero para poder hacer la migración y posterior emisión de CFDI podrá hacerse de los servicios de un Proveedor Autorizado de Certificación (PAC).

Dichos terceros en la relación jurídico-tributaria solamente pueden serlo en caso de contar con la autorización del SAT, la cual requiere que la persona moral interesada acredite una exhaustiva auditoría técnica y jurídica, que garantice la seguridad operativa y de infraestructura de la organización; posteriormente el PAC debe acreditar que mantiene el cumplimiento de obligaciones que le son aplicables.

Los requisitos específicos de la solicitud para obtener autorización PAC, se pueden consultar en la Fichas 114, 115 y 116 del Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014 dentro de los que destacan los siguientes:

- Contar con capital social suscrito y pagado de al menos 10 millones de pesos.
- Exhibir fianza o carta de crédito a favor de la Tesorería de la Federación por 10 millones de pesos, para garantizar el pago de cualquier daño o perjuicio al fisco o a un tercero derivados de la prestación de servicios de certificación/timbrado de Comprobantes Fiscales.

Además del timbrado o certificación de CFDI, los PAC ofrecen una amplia variedad de servicios de valor agregado para sus clientes ya que cada PAC cuenta con distintos productos, servicios y herramientas para sus clientes.

Entre la oferta de servicios complementarios que brindan los PAC, se encuentran:

- Servicios de generación de Comprobantes Fiscales Digitales, para ser timbrados posteriormente y emitidos en el esquema de CFDI.
- Desarrollos e interconexiones de sistemas para comunicación electrónica.
- Implementaciones, productos y servicios, diseñados para eficientizar el ciclo comercial de los clientes.

La diferencia sustancial entre la generación y el timbrado de los CFDI radica en que la generación es la primera fase necesaria para su integración, ya que permite incorporar los requisitos obligatorios que se incluyen en el comprobante, posteriormente, el comprobante ya generado, se envía a un PAC para que valide los requisitos mencionados y proceda al “timbrado o certificación” del CFDI, añadiendo al archivo primario una cadena original del complemento de certificación del SAT lo que le da una autenticidad y validez tanto para la persona que lo emite como para el destinatario y en su caso el Estado al momento de realizar revisiones mediante sus distintas facultades ya mencionadas.

Los PAC se ostentan mediante el siguiente logotipo, personalizado con el número de autorización de cada uno, se puede decir que es el signo distintivo oficial que se debe buscar para asegurarse de que una empresa ha sido autorizada por el SAT como PAC, esto aunado al sitio web con la lista completa actualizada.<sup>58</sup>



---

<sup>58</sup>[http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/asistencia\\_contribuyente/principiantes/comprobantes\\_fiscales/66\\_19264.html](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/asistencia_contribuyente/principiantes/comprobantes_fiscales/66_19264.html) [Consulta: 3 de Febrero de 2014, 12:27 Hrs]

Los PAC han incorporado a sus servicios de Factura Electrónica herramientas de valor agregado para ofrecer servicios integrales de emisión, recepción, validación y resguardo de Comprobantes Fiscales, de acuerdo a las demandas del mercado.

Existen contribuyentes que solicitan servicios en inglés o francés, soporte técnico extendido, recursos humanos certificados, entre otros requerimientos; para ello, los PAC compiten en ofrecer estos y otros valores agregados al servicio de timbrado de CFDI, que van desde el desarrollo de software y soluciones administrativas, hasta impresión de estados de cuenta, financiamiento, mercadotecnia electrónica, códigos de barra y más. El contribuyente es libre de contratar a cualquier PAC dependiendo de las necesidades particulares que tenga para su comprobación fiscal.

En lo que respecta a los costos por los servicios, todos los PAC tienen la obligación de dar un servicio gratuito, sin embargo en caso de que el servicio sea de mayor volumen, el contribuyente tiene más de 70 opciones para cotizar. A diferencia de otros servicios donde por razones de insumo no existe competencia, (por ejemplo espectro para telefonía, carreteras, luz, etc.) el modelo de PAC es de libre mercado.

Es tal la cantidad de oferta que el contribuyente normalmente realiza una tarea de exploración de opciones en base a la experiencia del PAC y su tipo de clientes. Sin problema el contribuyente puede presentar un presupuesto a consideración de los prestadores de servicio y por competencia podrá conseguir múltiples ofertas, considerando que estos deben recuperar sus costos. La escala alcanzada por los auxiliares de Factura Electrónica permite entonces hacer ofertas por debajo de los costos de emitir por cuenta del contribuyente.

#### **3.4.4.1 Obligaciones.**

Como ya se ha mencionado los PAC juegan una parte medular en el apoyo y soporte de la emisión y certificación de los CFDI debido a la información que manejan de sus clientes y al correcto manejo de datos electrónicos vitales en la relación jurídico-tributaria por lo que a pesar de los requisitos antes mencionados para ostentarse bajo tal denominación también cuentan con las siguientes obligaciones:

- Guardar absoluta reserva de la información de los CFDI que timbren o certifiquen, en términos de la Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de los Particulares.
- Devolver al contribuyente el CFDI previamente validado, con folio asignado y con el sello digital del SAT.
- Enviar al SAT de manera inmediata, copia de los CFDI una vez que hayan sido certificados.
- Tener en todo momento a disposición del SAT, la posibilidad de que el SAT realice el acceso remoto o local a las bases de datos en donde se resguarde la información y copias de los CFDI que hayan certificado en los últimos tres meses.
- Proporcionar al contribuyente emisor una herramienta para consulta del detalle de sus CFDI certificados, que cumpla con las especificaciones establecidas por el SAT.
- Conservar los CFDI certificados, por un término de tres meses, en un medio electrónico, óptico o de cualquier tecnología, aún cuando no subsista la relación jurídica al amparo de la cual se certificaron los CFDI.
- Administrar, controlar y resguardar a través de su sistema certificador de CFDI, los certificados de sello digital que les proporcione el SAT para realizar su función.
- Comunicar por escrito vía correo electrónico a sus clientes en caso de que suspenda temporalmente sus servicios.

Es importante tener en claro que el SAT es el único organismo facultado para monitorear el cumplimiento de las obligaciones por parte de los PAC y que en caso de detectar incumplimiento puede imponer sanciones o revocar la autorización otorgada. En el caso de que a un contribuyente le haya sido revocada su autorización como PAC, no podrá obtener de nueva cuenta autorización en 12 meses posteriores a aquél en el que le haya sido revocada.

Lo anterior entre algunas otras medidas de seguridad para las personas que intervienen en la generación, certificación y en su caso revisión de CFDI buscan generar una certeza jurídica al contribuyente el cual a su vez para contar con los servicios de un PAC necesita:

- a. Fiel vigente,
- b. Certificado de Sello Digital vigente, y
- c. Seleccionar un Proveedor Autorizado de Certificación de CFDI, para contar con los servicios de timbrado o certificación del comprobante.

#### **3.4.4.2 Certificación o Timbrado.**

Como hemos visto hasta ahora, la función por excelencia de los PAC es la certificación de los CFDI lo que les da validez, a continuación se enuncia el proceso y validaciones necesarias para que esto suceda:

1. Que el periodo entre la fecha de expedición del documento y la fecha en la que se pretende certificar no exceda de 72 horas.
2. Que el documento no haya sido previamente certificado por el propio PAC.
3. Que el Certificado de Sello Digital del contribuyente emisor, con el que se selló el documento haya estado vigente en la fecha de generación del documento enviado y no haya sido cancelado.

4. Que el Certificado de Sello Digital con el que se selló el documento corresponda al contribuyente que aparece como emisor del CFDI, y que el sello digital corresponda al documento enviado.
5. Que el documento cumpla con la especificación técnica del Anexo 20.

Si el CFDI cumple con las validaciones anteriores, el PAC brinda respuesta al contribuyente incorporando el complemento con el Timbre Fiscal Digital, que integra los siguientes datos:

- a) Folio asignado por el SAT.
- b) Fecha y hora de certificación.
- c) Sello digital del CFDI.
- d) Número de serie del certificado digital del SAT con el que se realizó la certificación del CFDI.
- e) Sello digital del SAT.

The screenshot shows a PDF document titled "Herramientas y Equipos para Trabajo Rudo!!!". The document is a CFDI (Comprobante Fiscal Digital) issued by STAMPING STEEL & TRUCKS, S.A. DE C.V. (RFC Emisor: SS8020827PP8). The document includes the following information:

- Folio Fiscal:** E59F31C8-1EAC-41A5-A757-1CD88C3E74AB
- No de Serie del CSD:** 20001000000100004144
- Lugar, Fecha y hora de emisión:** San Luis Potosí 2012-05-01T21:48:24
- Efecto del Comprobante:** ingreso
- Folio y Serie:**
- Régimen Fiscal:** Régimen General de Ley

The document also includes the address of the issuer and the receiver, and a table of items:

CANTIDAD	UNIDAD DE MEDIDA	NUMERO DE IDENTIFICACION	DESCRIPCIÓN	PRECIO UNITARIO	IMPORTE
150	Kilogramos		Recorte de papel bond, saldos.	10.00	1500.00
850	Pieza		Cuaderno económico 100 hojas	8.50	7225.00
3	Tonelada		Confeti de primera	1000.00	3000.00
200	Pieza		Cajas de cartón importadas Marca XXX	25	5000.00

Additional information at the bottom of the table:

- Número de pedimento: 546987655245
- Aduana: Plantaco
- Fecha de pedimento: 2010-09-30

### 3.4.5 Cancelación

Para realizar una correcta y válida cancelación de un CFDI se cuenta con un Servicio Web autenticado por el Servicio de Administración Tributaria al cual debe acceder el usuario para hacer el envío por lotes de los comprobantes (desde 1 hasta 500) por transacción. Este servicio se encuentra disponible a través de la siguiente dirección electrónica:

(<https://cancelacion.facturaelectronica.sat.gob.mx/Cancelacion/CancelaCFDSer vice.svc>)

El usuario deberá enviar peticiones firmadas utilizando el Certificado de Sello Digital del emisor de los CFDI, bajo el estándar XML Digital Signature establecido por el W3C<sup>59</sup> identificando cada uno de los CFDI a cancelar por medio del identificador único incluido en el Timbre Fiscal Digital.

Se puede acceder a este servicio mediante el portal del SAT, o conectarse de manera síncrona<sup>60</sup> (bajo las mismas condiciones de seguridad) para realizar cancelaciones de manera automatizada.

### **3.5 Tipos de Comprobantes Fiscales Digitales.**

Una vez que hemos hablado de la conformación y de los elementos de los CFDI es necesario hacer la distinción entre los dos grandes tipos, el primero es el de Factura Electrónica, el segundo es el del Código de Barras Bidimensional, estos últimos son los más utilizados debido a su simplicidad además de que en él se encuadran la mayoría de los antiguos comprobantes impresos, como lo son

---

<sup>59</sup> <http://www.w3.org/TR/xmlsig-core>, [Consulta 5 de Febrero de 2014, 18:20 Hrs]

<sup>60</sup> La transmisión síncrona es una técnica que consiste en el envío de una trama de datos (conjunto de caracteres) que configura un bloque de información comenzando con un conjunto de bits de sincronismo (SYN) y terminando con otro conjunto de bits de final de bloque (ETB). En este caso, los bits de sincronismo tienen la función de sincronizar los relojes existentes tanto en el emisor como en el receptor, de tal forma que estos controlan la duración de cada bit y carácter.

los recibos de honorarios, recibos de pago, recibos de arrendamiento, recibos de donativos, notas de cargo, notas de crédito, notas de devolución y las cartas de porte.

### **3.5.1 La Factura Electrónica.**

Como se ha mencionado durante el presente trabajo de investigación, una Factura Electrónica, también llamada “*e-factura*” o “*efactura*”, es un documento electrónico que cumple con los requisitos legales y reglamentariamente exigibles a las facturas tradicionales garantizando, entre otras cosas, la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.

Con el fin de facilitar las obligaciones tributarias de los contribuyentes y aumentar la eficiencia recaudatoria de las autoridades fiscales, el SAT ha sido líder internacional en la adopción de esquemas tecnológicos y regulatorios que garantizan la seguridad de todos los usuarios. Hoy la Factura Electrónica en México es un modelo de clase mundial, que a través de los PAC hace posible la:

- La emisión y recepción de comprobantes que cumplen con la normatividad fiscal.
- La validación de la autenticidad del emisor.
- La garantía de que el XML se expide conforme a la regla.
- La eliminación de riesgo de pérdidas de información.
- El máximo nivel de seguridad en custodia de documentos, entre otras funciones.

De acuerdo con la Organización de Naciones Unidas, la adopción de un sistema de Factura Electrónica entrega a los países una serie de ventajas. Está demostrado que disminuye la evasión tributaria y la corrupción, aumenta la

transparencia, se fortalece el gobierno corporativo, y en general mejora la economía.

La Factura Electrónica es, por tanto, la versión electrónica de las facturas tradicionales dejando de lado y reduciendo solo como una opción al soporte en papel, debe ser funcional y legalmente equivalente a estas últimas. Por su propia naturaleza, las Facturas Electrónicas pueden almacenarse, gestionarse e intercambiarse por medios electrónicos o digitales, sin embargo como se ha mencionado, el soporte físico en papel es igualmente válido y legal al momento de formar un archivo personal.

#### **3.5.1.1 La Factura Electrónica como evolución de la Factura Tradicional.**

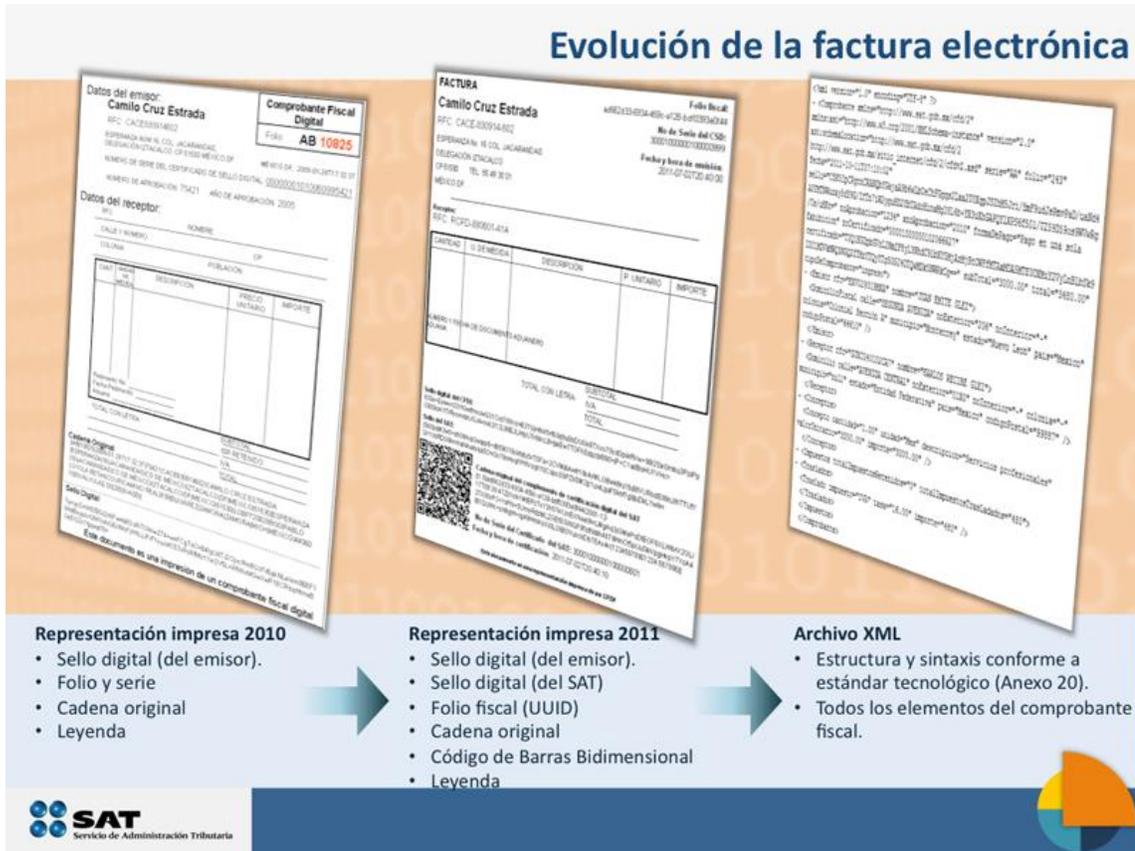
Una factura es el justificante fiscal de la entrega de un producto o de la provisión de un servicio, que afecta al obligado tributario emisor (vendedor) y al obligado tributario receptor (comprador). Tradicionalmente era un documento en papel, cuyo original debía ser archivado por el receptor de la factura y en la que el emisor de la factura conserva una copia o la matriz en la que se registra su emisión.



La Factura Electrónica es el equivalente digital y evolución lógica de la tradicional factura en papel y que a diferencia de esta última, se emplean soportes informáticos para su almacenamiento en lugar de un soporte físico como es el papel o los archivos físicos.

En los países en los que la legislación lo admite, la validez de una Factura Electrónica es exactamente la misma que la de la tradicional factura en papel y gracias a la firma digital que incluye se garantiza su integridad y un alto nivel de trazabilidad, por lo que judicialmente es un documento considerado como vinculante y que no necesita de mayor prueba o confirmación que su propia existencia.

## Evolución de la factura electrónica



### 3.5.1.2 Aspectos Generales.

La Factura Electrónica es un tipo de factura que se diferencia de la factura en papel por la forma de gestión informática y el envío mediante un sistema de comunicaciones que conjuntamente permiten garantizar la autenticidad y la integridad del documento electrónico.

Una Factura Electrónica se construye en 2 fases:

1. Se crea la factura tal y como se ha hecho siempre y se almacena en un fichero de datos.

2. Posteriormente se procede a su firma con un certificado digital o electrónico propiedad del emisor que cifra el contenido de factura y añade el sello digital a la misma.

Al terminar obtenemos una factura que nos garantiza 2 aspectos:

- Que la persona física o jurídica que firmó la factura es quien dice ser (autenticidad).
- Que el contenido de la factura no ha sido alterado (integridad).

El emisor envía la factura al receptor mediante medios electrónicos, como pueden ser discos compactos (CD), memorias flash (USB) e incluso actualmente inalámbricamente mediante el uso de tecnologías inalámbricas como el Bluetooth, mensajes multimedia a través de los distintos dispositivos existentes (celular, tablets, computadoras) o mediante el uso de internet.

Si bien se dedican muchos esfuerzos para unificar los formatos de factura electrónica, actualmente está sometida a distintas normativas y tiene diferentes requisitos legales exigidos por las autoridades tributarias de cada país, de forma que no siempre es posible el uso de la Factura Electrónica, especialmente en las relaciones con empresas extranjeras que tienen normativas distintas a la del propio país.

Los requisitos legales respecto al contenido mercantil de las Facturas Electrónicas son exactamente los mismos que regulan las tradicionales facturas en papel. Los requisitos legales en relación con la forma, imponen determinado tratamiento en aras de garantizar la integridad, la autenticidad y ciertos formatos que faciliten la interoperabilidad.

Existen algunas normativas internacionales aplicables de forma general a la Factura Electrónica, aunque las Naciones Unidas, a través de UN/CEFACT (United Nations Centre for Trade Facilitation and Electronic Business) Centro de las Naciones Unidas para la Facilitación del Comercio y del Negocio Electrónico han publicado recomendaciones tales como el “UN eDocs” que definen plantillas para las facturas impresas y formatos “EDI” y “XML” para las modalidades electrónicas.

A su vez, la Factura Electrónica permite que instituciones, empresas y profesionales dejen atrás las facturas en papel y las reemplacen por la versión electrónica del documento tributario. Tiene exactamente la misma validez y funcionalidad tributaria que la factura tradicional en papel, con la particularidad de que todo el ciclo de la facturación puede ser administrado en forma electrónica.

Una forma de abordar este tema es promover una mayor difusión de la herramienta a través de campañas de información y capacitación a través del Servicio de Administración Tributaria.

Si las empresas logran internalizar las ventajas de la tecnología y la importancia de capacitarse en su uso, se podría avanzar mucho más rápido en los niveles de adopción.

Así lo demuestran los distintos estudios y sondeos realizados tanto a empresas y pequeños negocios como a contribuyentes en lo particular, los cuales han manifestado que lo que se necesita es la creación de una campaña multimedia enfocada en la creación de un cambio de mentalidad, seguida por la obligatoriedad de uso de la Factura Electrónica, el aumento de los beneficios y el cambio del modelo de intercambio de documentos tributarios electrónicos, por un *Web Service*.

### **3.5.1.3 Formatos más usados.**

No existen requisitos formales respecto a la forma en que se debe proceder a la codificación de la factura, sin embargo las modalidades más habituales son las siguientes:

- PDF - Cuando el destinatario es un particular, un profesional o una Pequeña y Mediana empresa (PYME) cuyo único interés sea guardar electrónicamente la factura, sin embargo no evitar volver a teclear los datos ya que con este formato no se facilita el ingreso de los datos de la factura en el ordenador de destino.
- EDIFACT - Sintaxis más usual cuando el envío se realiza de ordenador a ordenador, lo cual quiere decir que el destinatario es una empresa que tiene capacidad tecnológica para tratar de forma automatizada la información recibida, de manera que los datos se ingresan en el ordenador de destino de forma automática. La elaboración de este estándar es desarrollada principalmente por la organización GS1.
- XML - Cuando el envío es de ordenador a ordenador, puede también utilizarse este tipo de sintaxis. Es un lenguaje extendido principalmente en Norteamérica que poco a poco va ganando terreno en Europa; existen diversas variantes cuya convergencia se espera en el marco de las Naciones Unidas. Las más importantes son UBL respaldado por OASIS y GS1 respaldado por la organización del mismo nombre.

### **3.5.1.4 Los Complementos.**

Además de los elementos antes mencionados, la Factura electrónica puede contener de manera opcional ciertos complementos, que no son sino

aquellos campos, marcas o etiquetas del XML que 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.

<Complemento> – Información adicional para las Facturas Electrónicas

<ComplementoConcepto> – Información adicional para los Conceptos.

Dichos complementos pueden ser:<sup>61</sup>

- Timbre Fiscal Digital (TFD).
- Nómina.
- Venta de vehículos.
- Pago en especie.
- Estado de cuenta de combustibles de monederos electrónicos.
- Donatarias.
- Compra-venta de Divisas.
- Otros derechos e impuestos.
- Leyendas Fiscales.
- Persona Física integrante de Coordinado.
- Turista Pasajero Extranjero.
- Spei de Tercero a Tercero.
- Sector de ventas al detalle (Detallista).
- CFDI Registro Fiscal.

Los complementos concepto son los siguientes:

- Instituciones Educativas Privadas.
- Venta de vehículos.

---

<sup>61</sup>[http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/asistencia\\_contribuyente/principiantes/comprobantes\\_fiscales/66\\_21542.html](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/asistencia_contribuyente/principiantes/comprobantes_fiscales/66_21542.html) [Consulta: 5 de Febrero de 2014, 23:35 Hrs]

➤ Terceros.

### **3.5.2 El Código de Barras Bidimensional (CBB).**

Es un archivo de imagen en dos dimensiones que contiene datos que permiten identificar a un contribuyente ya que contiene datos particulares del contribuyente; este lo proporciona el SAT mediante solicitud vía Internet y deberá incluirse en todos los CFDI.

Para poder realizar dicha solicitud es necesario contar con Fiel vigente y acudir a alguna de las Administraciones Locales del SAT o bien ingresar al portal [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx) indicando los folios a utilizar.

A diferencia de los códigos de barras tradicionales, el CBB permite almacenar más de 4000 caracteres ya que utiliza el estándar QRCode (Quick Response Code) ó *Código de Respuesta Rápido*. Su aplicación permite agilizar la lectura de las representaciones impresas de un comprobante fiscal.

Recordando que en México los CFDI son archivos XML, cuando se requiere una representación impresa de dicho archivo, el software que la genera recaba la información correspondiente del XML que se va a incluir dentro del CBB y posteriormente arroja el Código único de dicho Comprobante Digital.

Ahora bien, las impresiones de los Comprobantes Fiscales Digitales a través de internet deben incluir un CBB conforme al formato de QRCode descrito en el estándar ISO/IEC18004, con base en los siguientes lineamientos de representación gráfica.

CBB QR, con base al estándar ISO/IEC 18004:2000, conteniendo los siguientes datos en el formato descrito a continuación:

1. RFC del emisor.
2. RFC del receptor.
3. Total (a 6 decimales fijos).
4. Identificador único del timbre (UUID) asignado.

Donde se manejarán 95 caracteres conformados, de esta manera se generan los datos válidos para realizar una consulta de un CFDI por medio de su expresión impresa. Ejemplo:

```
?re=XAXX010101000&rr=XAXX010101000&tt=1234567890.123456&id=ad662  
d33-6934-459c-a128-BDf0393f0f44
```

El Código de Barras Bidimensional deberá ser impreso en un cuadrado con lados no menores a 2.75 centímetros.



El estándar del Comprobante Fiscal Digital incluye dos elementos definidos como de tipo abierto que servirán para integrar nodos adicionales, definidos por el Servicio de Administración Tributaria al cuerpo del comprobante.

A diferencia del nodo Addenda, estos nodos si son de uso fiscal por lo que su contenido será reglamentado por la autoridad para ser utilizados por los contribuyentes que cuenten con alguna facilidad particular dispuesta en la Resolución Miscelánea Fiscal vigente, incluyendo los datos complementarios solicitados en dichos nodos de acuerdo al sector o actividad específica.

La facilidad de ensobretado consiste en ofrecer un mecanismo a aquellos contribuyentes que desean utilizar otros formatos electrónicos de forma adicional y no substituta al establecido dentro del Anexo 20 Rubro I.A. Su objeto es permitir que el envío de dichos formatos adicionales se integre dentro del cuerpo del estándar de Comprobante Fiscal Digital definido por el SAT, facilitando el transporte de los formatos e información adicional, evitando con ello envíos paralelos.

### **3.6 Estrategias para impulsar el uso de Comprobantes Fiscales Digitales.**

- 1) Eliminación de facilidades, esquemas especiales y resoluciones particulares, es decir, la eliminación de la auto impresión.

El 27 de junio de 2008 se derogó la facilidad de auto impresión, dando un plazo de transición hasta el 30 de abril de 2009 para que los contribuyentes migren al esquema de CFDI o impresores. Poner en marcha una estrategia de comunicación a fin de que los contribuyentes opten por la emisión de CFDI.

Del total de auto impresores autorizados antes de la derogación masiva del 9 de mayo (1,472) el 66% son grandes contribuyentes.

- 2) Sustitución de la auto-factura por la emisión de CFDI a través de proveedores autorizados.

Si bien el esquema está orientado a que los pequeños productores emitan CFD, se contempla dentro del proyecto que los receptores de estos comprobantes, como lo son los comercializadores y los industrializadores de productos básicos, sean también emisores de CFDI.

3) Negar resoluciones particulares en materia de comprobación fiscal.

Las resoluciones particulares se otorgaban bajo la premisa de que no existía un mecanismo de comprobación fiscal que se ajustara a las necesidades operativas de los contribuyentes. Sin embargo, al incorporarse en el Código Fiscal de la Federación la figura del CFDI, los argumentos se invalidan puesto que el CFDI permite resolver los problemas operativos que se planteaban para solicitar la resolución.

4) Publicación de complementos para la banca y las empresas de retail.

En la actualidad, grandes emisores de Comprobantes Fiscales como los bancos y proveedores de las empresas detallistas desean emitir CFDI, no obstante el formato del CFDI no incluye todos los datos que requieren, o que la Ley les obliga a incorporar a sus comprobantes, por lo cual se deben emitir los complementos que como se detallará más adelante es un medio para que estos contribuyentes opten por el esquema electrónico.<sup>62</sup>

Actualmente se tienen en proceso los siguientes:

- Mercado detallista (AMECE – ANTAD).
- Estados de cuenta bancarios (ABM).
- Por cuenta y orden de terceros.

## **CAPÍTULO IV.**

### **COMPROBANTES FISCALES DIGITALES EN DIVERSOS PAÍSES.**

---

<sup>62</sup> Breve Reseña de la Historia del Comprobante Fiscal en México; Sistema de Administración Tributaria y Secretaria de Hacienda de Crédito Público.

#### **4.1 Los Comprobantes Fiscales Tradicionales y Digitales.**

El Comprobante Fiscal es un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso, o la prestación de servicios, debiendo estos cumplir con los requisitos mínimos establecidos por el reglamento para la regulación de la impresión, emisión y entrega de comprobantes fiscales.

Como hemos visto, es obligación y derecho del particular expedir y que le expidan Comprobantes Fiscales a efecto de justificar sus ingresos y gastos. Existen dos grupos de comprobantes: los que cumplen con todos los requisitos fiscales (comprobantes para efectos fiscales) y los simplificados.

Los comprobantes para efectos fiscales son aquellos que reúnen los requisitos y características que establece la legislación fiscal, se hablara de ellos posteriormente, se dedicara un capítulo del presente tema de investigación para su estudio.

Los comprobantes simplificados son aquellos que entregan las personas que prestan servicios o enajenan bienes al público en general y se expiden cuando el adquirente no solicita un comprobante con todos los requisitos fiscales. Mejor conocidos como notas de venta, cuyo importe no es deducible y en los cuales no se desglosan los impuestos que se cargan ya que se incluyen en el monto total; entre estos comprobantes se encuentran los recibos que emiten las máquinas registradoras o equipos de registro autorizados para efectos fiscales.

Respecto de los Comprobantes Fiscales en su aspecto digital es necesario mencionar que el término “digital” como aquello relativo a los dedos; a cualquier sistema digital, dispositivos destinados a la generación, transmisión, procesamiento o almacenamiento de señales digitales; a las señales digitales, es

decir, aquellas que son discretas y cuantificadas, en términos de la teoría de la información y a los circuitos digitales.<sup>63</sup>

Se usa comúnmente para referirse a todos aquellos sistemas que representan, almacenan o usan la información en sistema binario, esto es, a casi todos los aparatos electrónicos e informáticos que nos rodean actualmente.

La Firma Electrónica es un concepto jurídico, equivalente electrónico al de la firma manuscrita, donde una persona acepta el contenido de un mensaje electrónico a través de cualquier medio electrónico válido.

Una Firma Electrónica crea un historial de auditoría que incluye la verificación de quién envía el documento firmado y un sello con la fecha y hora.

Dicho esto, los Comprobantes Fiscales Digitales (CFDI) son un mecanismo de comprobación fiscal de ingresos, egresos y propiedad de mercancías en traslado por medios electrónicos, el cual se incorpora a los esquemas tradicionales existentes y cuya particularidad es el uso de las tecnologías de la información para la generación, procesamiento, transmisión y resguardo de los documentos fiscales de manera 100% digital.

Los CFDI son íntegros, auténticos, verificables y únicos, generan una mayor seguridad jurídica, pues ayuda a disminuir la cantidad de documentos apócrifos, además de que el uso de este esquema de facturación disminuye los riesgos de fraude y evasión fiscal, pues permiten comprobar las operaciones realizadas entre los contribuyentes, bajo estándares tecnológicos y de seguridad internacionalmente reconocidos.

La tecnología digital representa una oportunidad importante en nuestro país para que las autoridades fiscales puedan ofrecer servicios electrónicos

---

<sup>63</sup> Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Universidad de Texas, Estados Unidos, Ediciones Depalma, 1972.

eficientes a las empresas. Dicha tecnología está siendo adoptada en todo el mundo para estimular el ahorro de recursos económicos, materiales y de tiempo, fomentando la productividad en las empresas y mejorando la administración tributaria.

Entre los diferentes tipos de CFDI encontramos a los denominados de ingreso como son las facturas, recibo de honorarios, recibo de pago, recibo de arrendamiento, recibo de donativos y nota de cargo; en la sección de los comprobantes de egreso encontramos a los recibos de nómina, la nota de crédito y la nota de devolución; por último los CFDI de traslado, en los cuales se encuentra el comprobante de retenciones y la carta porte.

Para analizar los Comprobantes Fiscales que son manejados a nivel internacional por el acumulado de países que conforman éste capítulo en particular, nos es de vital importancia establecer un concepto genérico de factura y firma electrónica, sin hacer un gran hincapié en los mismos ya que posteriormente se abarcará con gran asiduidad el tema haciendo particular énfasis en lo que nos compete como nación que es México y en especial se examinará en el capítulo posterior.

Para entender la postura de cada país y los mecanismos que emplean para controlar sus contribuciones, se plasma el concepto liso y llano de la Firma Electrónica en su carácter propiamente de Comprobante Fiscal Digital; acompañado del concepto de firma electrónica como elemento de existencia para los CFDI por así llamarlo, ya que aunque la doctrina no le da éste carácter o facultad, es inminente la necesidad que persigue un CFDI de una Firma Electrónica o digital según sea el país, en el entendido de que es un elemento que no puede faltar para concebir su naturaleza.

La Factura Electrónica es un tipo de documento fiscal que forma parte de los Comprobantes Fiscales Digitales (CFDI) utilizados con auge internacional que se diferencia de la factura en papel por la forma de gestión informática y el envío

mediante un sistema de comunicaciones que conjuntamente permiten garantizar la autenticidad y la integridad del documento electrónico.

#### **4.2 Unión Europea.**

La factura electrónica cumple los mismos requisitos de la factura expedida en papel que se expide y almacena de forma electrónica, de tal manera, que se garantice su autenticidad y su integridad. Para garantizar la autenticidad e integridad existen 3 vías:

1. La Firma Electrónica reconocida que es aquella basada en un certificado reconocido y generada mediante un dispositivo seguro de creación de firma.
2. La remisión mediante un sistema de intercambio electrónico de datos (EDI).
3. Otro sistema que a juicio del Departamento de Inspección Tributaria de la Agencia Tributaria otorgue autenticidad e integridad, siempre que lo solicite el obligado tributario expedidor de la factura.

De forma general se está aplicando el uso de la Firma Electrónica reconocida como elemento característico de la Factura Electrónica.

La Factura Electrónica actualmente está siendo utilizada en los siguientes Países de la Comunidad Europea: Portugal, España, Francia, Italia, República Checa, Alemania, Finlandia, y Reino Unido. (España está liderando su implementación).

Los sectores de la industria que han impulsado su implementación son el Sector de la Gran Distribución-Proveedores, Automotriz, Banca y Turismo. En donde están de la siguiente manera hasta Enero de 2008:

- España 26.1%.
- Francia 18.2%.
- Reino Unido 25.8%.
- Alemania 17.4%.
- Finlandia 18.2%.
- Republica Checa 8.2%.
- Italia 6.6%.

La ventaja de la Comunidad Europea, es que permite el uso de cualquier formato ya sea XML, EDI, ASCII o PDF, que contenga una Firma Electrónica Avanzada y que este regulado por una Agencia Certificadora (Dirección de la industria y Empresa de la Comunidad Europea) debidamente acreditada por la autoridad fiscal de cada uno de los países antes referidos. En donde existe la posibilidad de tener una solución propia o una solución externa o utilizar a un tercero que firme a nombre de las compañías emisoras.

#### **4.2.1 Evolución de la Facturación en Papel a Factura Electrónica y la Firma Electrónica.**

Como se dispone en la Resolución 2/2003, de 14 de febrero de 2003, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre determinados aspectos relacionados con la facturación telemática se indica que las facturas electrónicas se pueden transcribir a papel incluyendo en ellas marcas gráficas de autenticación, siempre y cuando se encuentren producidas según la especificación PDF 417.

Recientemente se ha publicado la Orden Ministerial EHA/962/2007, donde se definen los elementos necesarios para convertir las facturas recibidas en papel a su equivalente electrónico, siempre que en la operativa de digitalización se emplee un proceso que garantice que el resultado de la digitalización es imagen fiel del documento original en papel, y que el dispositivo de digitalización (*scanner*) produce la imagen acompañada de una Firma Electrónica Cualificada, tal como se define en la Directiva 1999/93.

Al proceso para obtener este resultado se le denomina “Digitalización Certificada”. En España existe la Ley 59/2003 de Firma Electrónica, que define tres tipos de firma:

- Simple - Datos que puedan ser usados para identificar al firmante (autenticidad).
- Avanzada - Además de identificar al firmante permite garantizar la integridad del documento y la integridad de la clave usada, utilizando para ello un DSCF (dispositivo seguro de creación de firma, el DNI electrónico).
- Reconocida - Es la firma avanzada y amparada por un certificado reconocido (certificado que se otorga tras la verificación presencial de la identidad del firmante). En ocasiones, esta firma se denomina *cualificada* por traducción del término inglés *qualified* que aparece en la Directiva Europea de Firma Electrónica.

#### **4.2.2 Marco Legal de la Firma Electrónica.**

La Firma Electrónica surge de la necesidad de las empresas y administraciones de reducir los costos y aumentar la seguridad de sus procesos internos; e n la Unión Europea, en 1999 se estableció, a través de la Directiva 1999/93/CE, el marco legal para la utilización y desarrollo de la Firma Electrónica.

La Firma Electrónica es un concepto más amplio que el de Firma Digital, el segundo hace referencia a una serie de métodos criptográficos, mientras que el concepto de “Firma Electrónica” es de naturaleza fundamentalmente legal. La firma electrónica es el conjunto de datos relativos a una persona consignados en forma electrónica, y que junto a otros o asociados con ellos, pueden ser utilizados como medio de identificación del firmante.

En una aplicación de Firma Electrónica, la firma como tal puede vincularse a un documento para identificar al autor, para señalar conformidad (o disconformidad) con el contenido, para indicar que se ha leído o, según el tipo de firma, garantizar que no se pueda modificar su contenido.

La Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de diciembre de 1999 por la que se establece un marco común para la Firma Electrónica define nuevos conceptos tales como:<sup>64</sup>

1. La Firma Electrónica, los datos en forma electrónica ajenos a otros datos electrónicos o asociados de manera lógica con ellos, utilizados como medio de autenticación.<sup>65</sup>
2. La Firma Electrónica Avanzada, esto es, la Firma Electrónica que cumple los requisitos siguientes:
  - Estar vinculada al firmante de manera única.
  - Permitir la identificación del firmante.

---

<sup>64</sup> Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 1999, por la que se establece un marco comunitario para la firma electrónica.

<sup>65</sup> Artículo 3º Firma Electrónica, y documentos firmados electrónicamente, Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica, España.

- Haber sido creada utilizando medios que el firmante puede mantener bajo su exclusivo control.
  - Estar vinculada a los datos a que se refiere de modo que cualquier cambio ulterior de los mismos sea detectable.
3. El Certificado reconocido, que debe constar de lo siguiente:
- La indicación de que el certificado se expide como certificado reconocido.
  - La identificación del proveedor de servicios de certificación.
  - El nombre y los apellidos del firmante.
  - Un atributo específico del firmante, en caso de que fuera significativo en función de la finalidad del certificado.
  - Los datos de verificación de firma que correspondan a los datos de creación de firma bajo control del firmante.
  - Una indicación relativa al comienzo y fin del período de validez del certificado.
  - El código identificativo del certificado.
  - La Firma Electrónica Avanzada del proveedor de servicios de certificación que expide el certificado.

Según la Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 1999, se establece un marco comunitario para la Firma Electrónica, como los datos en forma electrónica anexos a otros datos electrónicos o asociados de manera lógica con ellos, utilizados como medio de autenticación.

La Firma Electrónica Cualificada o Reconocida satisface el requisito jurídico de las firmas en relación con los datos en forma electrónica del mismo modo que una firma manuscrita satisface dichos requisitos en relación con los datos en papel.

Además, una firma electrónica no puede ser rechazada jurídicamente por el mero hecho de que:

- Ésta se presente en forma electrónica.
- No se base en un certificado reconocido.
- No se base en un certificado expedido por un proveedor de servicios de certificación acreditado.
- No esté creada por un dispositivo seguro de creación de firma..

En el mes de diciembre de 2001 el Consejo de la Unión Europea publicó la Directiva 2001/115/CE, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE, con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el impuesto sobre el valor añadido (IVA).

En dicho documento se definen dos puntos claves para el desarrollo y aceptación de la factura electrónica en el ámbito europeo:

- Se autoriza expresamente a que las facturas expedidas sean transmitidas por medios electrónicos (sin necesidad de imprimirlas en ningún momento).
- Se establece la fecha del 1º de enero de 2004 como la fecha más tardía de entrada en vigor, en todos los estados miembros, de las disposiciones necesarias para dar cumplimiento a lo expresado en dicha directiva.

Desde enero de 2004, a la luz de la nueva normativa comunitaria en la que se define el marco legal para la emisión de facturas a través de medios telemáticos o electrónicos, las empresas disponen de una nueva vía para gestionar el envío de las facturas a sus asociados comerciales.

#### **4.2.2.1 Firma Electrónica mediante Certificados Electrónicos.**

Un Certificado Digital o Certificado Electrónico es un documento firmado electrónicamente por un prestador de servicios de certificación contratado y autorizado previamente por la autoridad que tiene por principal función el vincular datos de verificación de la firma de un contribuyente y de esa manera confirmar su identidad.

Es por tanto un documento que permite al firmante identificarse digitalmente hablando; es un requisito indispensable para realizar trámites, tanto con las administraciones públicas como con numerosas entidades privadas.

Estos Certificados pueden tener distintas funciones como lo son:

- Autenticar la identidad del usuario ante terceros de forma electrónica.
- Firmar electrónicamente de forma que se garantice la integridad de los datos transmitidos y su procedencia. Un documento firmado no puede ser manipulado, ya que la firma está asociada matemáticamente tanto al documento como al firmante.
- Cifrar datos para que sólo el destinatario del documento pueda acceder a su contenido.

Según el contexto estudiado, existen diferentes tipos de Certificados Electrónicos. Así, teniendo en cuenta la normativa aplicable en España, por ejemplo, existen dos tipos de certificados electrónicos fundamentales:

- Certificado Electrónico: es un documento firmado electrónicamente por un prestador de servicios de certificación que vincula unos datos de verificación de firma a un firmante y confirma su identidad.

➤ Certificado Reconocido: es un tipo de Certificado Electrónico que cumple con los requisitos recogidos en la Ley de Firma Electrónica 59/2003 tanto en cuanto a su contenido, como en ciertas condiciones que debe cumplir el Prestador de Servicios de Certificación, que acorde a la Ley de Firma Electrónica, un Certificado Reconocido debe incluir, al menos, los siguientes datos:

- La indicación de que se expiden como tales.
- El código identificativo único del certificado.
- La identificación del prestador de servicios de certificación que expide el certificado y su domicilio.
- La Firma Electrónica Avanzada del prestador de servicios de certificación que expide el certificado.
- La identificación del firmante, en el supuesto de personas físicas, por su nombre y apellidos y su número de documento nacional de identidad o a través de un seudónimo que conste como tal de manera inequívoca y, en el supuesto de personas jurídicas, por su denominación o razón social y su código de identificación fiscal.
- Los datos de verificación de firma que correspondan a los datos de creación de firma que se encuentren bajo el control del firmante.
- El comienzo y el fin del período de validez del certificado.
- Los límites de uso del certificado, si se establecen.
- Los límites del valor de las transacciones para las que puede utilizarse el certificado, si se establecen.

Las anteriores tipologías de certificados no son las únicas que existen, si bien son las más comunes en España. El período de validez de los certificados electrónicos será adecuado a las características y tecnología empleada para generar los datos de creación de firma, en el caso de los certificados reconocidos este período no podrá ser superior a cuatro años.

#### **4.2.2.2 Firma Electrónica Reconocida.**

Se considera Firma Electrónica Reconocida a la Firma Electrónica Avanzada basada en un Certificado Reconocido y generada mediante un dispositivo seguro de creación de firma. Ya que la firma debe haber sido creada en un dispositivo seguro de creación de firmas, esta Firma Electrónica con certificado en formato software sólo podrá ser como máximo Firma Electrónica Avanzada.

A través de un Certificado Electrónico Reconocido alojado en una tarjeta criptográfica es posible realizar una Firma Electrónica Reconocida, que tendrá la misma validez legal que una firma en papel. Así lo reconoce la Ley 59/2003 de Firma Electrónica: La firma electrónica reconocida tendrá respecto de los datos consignados en forma electrónica el mismo valor que la firma manuscrita en relación con los consignados en papel.

El Certificado es expedido por un prestador de servicios de certificación que cumple los requisitos establecidos por la Ley en cuanto a la comprobación de la identidad y demás circunstancias de los solicitantes así como a la fiabilidad y las garantías de los servicios de certificación que presten. Es necesario hacer hincapié en que un Prestador de Servicios de Certificación es la persona física o jurídica que expide Certificados Electrónicos o presta otros servicios en relación con la Firma Electrónica.

#### **4.2.2.3 Firma Electrónica Manuscrita.**

La Firma Electrónica manuscrita se basa en los rasgos biométricos que se manifiestan al capturar la firma manuscrita como rasgo identificativo del firmante. Cada firmante puede utilizar este rasgo sin necesidad de poseer algún elemento

específico (como una tarjeta electrónica inteligente), de registrarse ni de afrontar costos adicionales o perjuicio legal alguno.

La Firma Electrónica manuscrita consiste en la captación de la firma física mediante un dispositivo llamado “pad” o tableta de firmas y la asociación de esa firma a un documento concreto a través de un software criptográfico.

A la hora de analizar la seguridad de las tabletas de firma, es necesario diferenciar entre las que sólo captan una imagen de la firma (se emplean en algunas tiendas, repartidores, etc) y las que además tienen la capacidad de obtener los datos biométricos (presión, velocidad, coordenadas de la firma). Estas últimas, con la calidad suficiente, permiten la posterior identificación del firmante con las mismas garantías que una firma sobre papel.

Estas soluciones de firma pueden utilizarse para captar una imagen de firma o, acompañadas del software adecuado, firmar y almacenar un documento PDF protegiendo su integridad y garantizando que se detecte cualquier manipulación posterior del mismo.

Si se requiere la máxima seguridad, los datos biométricos deben transmitirse encriptados a una computadora para su análisis. Las tabletas más avanzadas ya incorporan esta característica, fundamental para impedir que en ningún momento los datos biométricos puedan ser capturados en un entorno inseguro.

A través de este sistema, se puede conseguir, una vinculación entre la firma y el documento. En la práctica, las firmas electrónicas escritas de los fabricantes más reputados consisten en la mayoría de los casos en una combinación de dos firmas:

1. La Firma Electrónica, que resulta de los datos biométricos registrados de la firma manuscrita (rasgo de identificación) y de su combinación con una primera suma de verificación del documento (por ejemplo, mediante el cifrado conjunto de la firma de verificación y de la firma los datos biométricos).
2. Y una Firma Digital que resulta de la firma o cifrado de una segunda suma de verificación de documentos por medio de una clave privada.

El único modo de comprobar la firma biométrica a posteriori es descifrando la primera suma de verificación y por lo tanto, descifrando también los datos biométricos; comprobar si unos datos biométricos pertenecen a una persona sólo es conveniente, y posible, como parte de una comprobación por parte de un perito grafólogo.

En la práctica, en la mayoría de los casos y de manera análoga a la firma en papel, solo es necesario en caso de controversia legal, en los demás casos, la imagen visible de la firma sigue siendo suficiente (igualmente análogo al procedimiento habitual para las firmas sobre papel).

Por lo tanto, para comprobar la integridad del documento, o en otras palabras, para comprobar si el documento ha sido o no manipulado, no debería existir ninguna necesidad de descifrar los datos biométricos, pues podría dar pie a abusos, utilizándolos para firmar otros documentos, por ejemplo, realizando copias que luego se guardarían en otro documento. Para evitarlo, puede usarse una firma digital adicional.

La Firma Electrónica manuscrita presenta diversas ventajas como pueden ser:

- Mediante la Firma Electrónica escrita se suprime el choque de medios, es decir se evita la impresión en papel para la firma.
- Como la firma escrita es intransferible, la Firma Electrónica escrita es una forma de identificación que al contrario que las contraseñas y llaves no se puede robar ni olvidar.
- La firma es sin duda un acto voluntario.
- La firma es un proceso reconocido y aceptado por todos que da constancia de un acuerdo voluntario.
- El sujeto firmante no tiene que ser socio de ninguna compañía certificadora para poder utilizar la Firma Electrónica escrita.
- La firma capturada mediante la Firma Electrónica escrita puede ser examinada por expertos grafólogos (comparando, por ejemplo, la Firma Electrónica contra otra realizada sobre papel).

Las soluciones de Firma Electrónica manuscrita llevan más de una década siendo utilizadas en diferentes sectores para la firma de contratos, recibos fiscales y diversa documentación que antiguamente debía ser firmada y almacenada en papel.

Estas soluciones se emplean actualmente en Europa para la firma de documentos y contratos en sectores tan variados como:

- Aseguradoras.
- Bancos.
- Empresas de alquiler de vehículos (contratos).
- Hospitales y clínicas.
- Universidades.
- Empresas de logística y envíos.
- Empresas de mantenimiento.
- Empresas de trabajo temporal.

Ahora bien en España, se aplica de forma general la Directiva 115/2001, si bien esta normativa está adoptada al ordenamiento nacional, principalmente en estas normas:

- Real Decreto 1496/2003 Reglamento de Facturación.
- Real Decreto 87/2005 Modificaciones al Reglamento de Facturación.
- Orden Ministerial EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. (BOE, 14 de abril de 2007).
- Orden Ministerial PRE/2971/2007, de 5 de octubre, sobre la expedición de facturas por medios electrónicos cuando el destinatario de las mismas sea la Administración General del Estado u organismos públicos vinculados o dependientes de aquélla y sobre la presentación ante la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes de facturas expedidas entre particulares. (BOE 15-octubre de 2007).

Las diputaciones con capacidad normativa propia (Alava, Guipúzcoa, Navarra y Vizcaya) han reproducido esta normativa añadiendo su traducción al idioma vasco.

### **4.3 América.**

El primer país en implementar el uso de esta tecnología así como empezar a invertir en la infraestructura necesaria para su uso fue Estados Unidos, mientras que en América Latina el precursor fue Chile, en segundo lugar México seguido de Brasil y Argentina; algunos otros países de América como Colombia, Costa Rica, Guatemala Perú y Venezuela también cuentan con este proyecto.

De manera general para Norteamérica se prevé un crecimiento de entre el 23% y el 25% anual mediante un proceso altamente focalizado en el emisor y consumidor teniendo el pago y la contratación como los principales impulsores.

De Latinoamérica cabe destacar también las altas tasas de crecimiento que tiene el esquema electrónico que puede llegar hasta el 500 %. Además Brasil y México se han caracterizado por estar a la vanguardia, por encima incluso de algunos países europeos ya que es posible tener las facturas y auditarlas en el mismo instante.

Mientras que en Europa fue la Comisión Europea la que obliga a los países miembros de la Unión Europea a implementar la Factura Electrónica (apoyando especialmente a las pequeñas y medianas empresas y con el objetivo de reducir de hasta 2016 a 240 billones de euros), en América cada país avanza y decide sus métodos de aplicación por separado acorde a necesidades específicas de cada región; aunque estas cifras no señalarían que el 100 % de las corporaciones del viejo continente tendrían este tipo de esquema.

Europa y Latinoamérica tienen en común el tipo de facturación electrónica empresa a cliente que es conocido popularmente como B2C mientras que en Estados Unidos está más orientado hacia el intercambio de empresa a empresa o B2B. El crecimiento en esta región es más pausado, hasta un 25 %, debido a que llevan más tiempo implementando este tipo de tecnología en medios electrónicos.

En América Latina, la implementación de la Factura Electrónica se está convirtiendo cada vez más en una práctica y forma parte de las estrategias a seguir en las distintas Administraciones Tributarias, como se observa en la siguiente tabla:

País	Inicio de la factura electrónica	Emisores a 2010	Facturas Electrónicas emitidas al 2010	Porcentaje aproximado de facturas electrónicas del total en 2010	Obligatoria o voluntaria
Argentina	2005				Obligatoria
Brasil	2004	464 mil	2,070 millones	80%	Voluntaria
Chile	2003	21 mil	489 millones(a marzo de 2010)	33%	Voluntaria
Colombia	2007	493 mil	n/d	n/d	Voluntaria
Costa Rica	2007	400	n/d	n/d	Obligatoria
México	2004	222 mil	1,133 millones	41%	Obligatoria
Guatemala	2007	98	n/d	n/d	Obligatoria
Ecuador	Iniciando la implementación				
Perú	En proceso de análisis para posible implementación				
Uruguay	En proceso de análisis para posible implementación				

En resumen, la Factura Electrónica presenta las siguientes características en América Latina: <sup>66</sup>

- Tasas de crecimiento anuales entre 50 y 500%.
- La factura electrónica está siendo empujada por el sector público.
- El proceso se apoya en la participación de terceros.
- Las estrategias de Brasil y México permiten auditar el proceso prácticamente en tiempo real, una estrategia que países europeos están considerando revisar e implementar.
- La seguridad es un tema prioritario, por lo que se adoptan esquemas de firmas digitales.

<sup>66</sup> [http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/transparencia/51\\_5281.html](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/transparencia/51_5281.html). [Consulta: 5 de Febrero de 2014, 22:18 Hrs]

Resulta vital el comprender la evolución que han tenido los medios electrónicos en América ya que nos sirven como marco de referencia para aplicar los avances que han tenido y poder evitar los errores en los que han caído nuestros vecinos continentales. De este modo y aplicando este concepto a continuación analizaremos a detalle a aquellos países que han incursionado con mayor éxito en el mundo de los Comprobantes Fiscales Digitales.

#### **4.3.1 Estados Unidos.**

Actualmente la facturación electrónica es utilizada en EUA no obstante la facturación en papel coexiste, esto debido a que las autoridades fiscales de EUA no requieren información adicional relacionada con la facturación electrónica.

Es importante mencionar que en EUA las facturas no son necesarias para efectuar la deducción o la acumulación de las erogaciones ya que el estado de cuenta puede funcionar como soporte.

Según la encuesta de adopción de Factura Electrónica realizada para medir la adopción de Factura Electrónica y soluciones de automatización de procesos en Estados Unidos se limita a las grandes empresas. Sin embargo, existe cierta tendencia a la adopción en las pequeñas y medianas.<sup>67</sup>

Esto se debe principalmente a la significativa baja en los costos y la facilidad de mantenimiento que presentan estos modelos; el valor agregado que entregan para clientes y proveedores; y los beneficios estratégicos de un mejor uso del capital, lo que ha significado que la adopción de la Factura Electrónica se encuentre al alza, y se pronosticó que para 2010, las facturas electrónicas transadas habrán sobrepasado a las facturas tradicionales.

---

<sup>67</sup> Encuesta realizada por PayStream Advisors en el año 2008

Respecto a la proporción de la facturación que corresponde a Factura Electrónica, 80% de las empresas recibe más de un tercio de sus facturas en papel, seguido del 9% de las empresas que las reciben en formato EDI (Electronic Data Exchange). Por otra parte, sólo 21% de los encuestados pagó el 30% o más de sus facturas de forma electrónica. A su vez, sólo 11% de las empresas hace uso de alguna solución de factura electrónica, de las que la mayoría está externalizada.

En cuanto a la naturaleza de los departamentos contables, la gran mayoría son centralizados (se reciben y pagan facturas en un solo lugar) y muy pocos están externalizados, ya que esta opción requiere habilidades especiales de administración y se percibe como muy riesgosa para las operaciones financieras.

#### **4.3.2 Chile.**

En 2013 se cumplieron 10 años desde la incorporación de la Factura Electrónica y este año también se inició el trámite de la Ley que masificará el uso de la Factura Electrónica en este país.

Entre los principales beneficios que se han marcado en los últimos años se destacan los siguientes:

- La Factura Electrónica tiene un impacto medioambiental positivo, al disminuir el consumo de papel, tinta y transporte de documentos. De acuerdo con estudios de la Cámara de Comercio de Santiago, “pasar de la Factura Tradicional a la electrónica no sólo ahorra enormes montos de dinero por el menor uso de papel, sino que tiene un impacto directo en la conservación de los bosques, uso de recursos hídricos y ahorro energético”. Se estima que el uso actual de la factura electrónica evita la tala de 120 mil árboles al año, se ahorran 8 millones de litros de agua y 2.685 millones de hojas de papel.

- La masificación de la factura electrónica no sólo tiene beneficios para las empresas que las usarán, sino también para el país. Así, el uso del sistema electrónico disminuye las posibilidades de documentación tributaria falsa, lo que fortalece el control de los impuestos y disminuye la evasión.
- Se elimina ese tedioso trámite tradicional especialmente costoso para las pequeñas y medianas empresas y personas naturales de tener que ir al Servicio de Impuestos Internos (SII) para lograr el timbraje físico de las facturas. Además de tedioso, las iras del contribuyente aumentaban cuando constataba que sólo le iban a timbrar unas pocas facturas, porque la frecuencia de sus ventas no justificaba el timbraje de un número mayor de facturas.

Si bien la mayoría de los contribuyentes considera que el sistema es fácil de usar, y también casi su totalidad se encuentra dispuesto a recomendar su uso, el nivel de uso de CFDI entre los contribuyentes Micro, Pequeña y Mediana Empresa (MIPYME) aún es bajo, a pesar de sus evidentes ventajas sobre la facturación tradicional.

La necesidad de potenciar la difusión, capacitación y soporte del sistema es evidente, con esto se lograría una mayor incorporación de contribuyentes en el rubro de MIPYME al sistema así como una disminución en los problemas que son atribuibles a la falta de información y capacitación de los usuarios del Portal MIPYME habilitado por el SII.

También se requiere mejorar la accesibilidad del sistema e incorporar las sugerencias de los contribuyentes que no escapen al objetivo establecido por el SII de proveer un sistema básico de Facturación Electrónica.

La Resolución Exenta N°11 del 14 de febrero del 2003 establece Procedimiento para que Contribuyentes Autorizados para Emitir Documentos

Electrónicos que Indica Pueda También Enviarlos por estos Medios a “Receptores Manuales”. Fuente: Subdirección de Fiscalización.

La Resolución Exenta N°18 del 22 de abril del 2003 establece que los contribuyentes que sean autorizados para emitir documentos tributarios electrónicos, deberán otorgarlos impresos en soporte papel a los receptores no electrónicos y a los receptores electrónicos en los casos que indica. Fuente: Subdirección de Fiscalización.

La Resolución Exenta SII N°45 del 1 de septiembre del 2003 establece normas y procedimientos de operación respecto de los documentos Tributarios Electrónicos Fuente: Subdirección de Fiscalización.

Entre las empresas autorizadas a emitir Documentos Tributarios Electrónicos, que cumplen adecuadamente como emisores electrónicos, existen algunas que activamente están ofreciendo soluciones de facturación electrónica para terceros, por lo cual los contribuyentes que deseen contratar servicios externos para generar facturas electrónicas, pueden conectarse directamente a los sitios Web de dichas empresas.

En este mismo orden de ideas, la Ley sobre Firma Electrónica publicada el 15 de septiembre del año 2003 por el Ministerio Secretaría General de la Presidencia, la Ley 19.799 sobre Documentos Electrónicos, Firma Electrónica y Servicios de Certificación de dicha firma, reconoce que los órganos del Estado podrán ejecutar o realizar actos, celebrar contratos y expedir cualquier documento, dentro de su ámbito de competencia, suscribiéndolos por medio de Firma Electrónica simple. Igualmente señala que estos actos, contratos y documentos, suscritos mediante Firma Electrónica, serán válidos de la misma manera y producirán los mismos efectos que los expedidos en soporte de papel.

Del mismo modo se apoya en la Resolución Exenta SII N°61 del 22 de junio del 2005 que establecía la “Nueva Alternativa de Operación y Emisión de Representaciones Impresas de Guías de Despacho Electrónicas”.<sup>68</sup>

La Resolución Exenta SII N°76 del 25 de julio del 2005 autoriza la Emisión de Representaciones Impresas de Documentos Tributarios Electrónicos, por Medio de Tecnologías Alternativas de Impresión. Fuente: Oficina de Factura Electrónica y Documentos de Venta.

La Resolución Exenta SII N°81 del 1 de agosto del 2005 establecía normas para autorizar a contribuyentes como Prestadores de Servicios Tributarios Electrónicos Fuente: Oficina de Factura Electrónica y Documentos de Venta.

La Resolución Exenta SII N°84 del 16 de agosto del 2005 modificó Res. Ex. N° 18, de 22.04.2003, Permitiendo la Emisión de Representaciones Impresas de Documentos Tributarios Electrónicos en un Tamaño Mínimo de un Tercio de Oficio. Fuente: Oficina de Factura Electrónica y Documentos de Venta.

La Resolución Exenta SII N°93 del 22 de septiembre del 2005 estableció Normas Referentes a la Autorización para Emitir Facturas de Exportación Electrónicas, Notas de Crédito de Exportación Electrónicas y Notas de Débito de Exportación Electrónicas. Fuente: Oficina de Factura Electrónica y Documentos de Venta

Aunado a las antes mencionadas, la Resolución Exenta SII N°107 del 20 de octubre del 2005 refería Normas y Procedimientos Respecto de la Emisión de Facturas de Compra Electrónicas Fuente: Oficina de Factura Electrónica y Documentos de Venta.

---

<sup>68</sup> Oficina de Factura Electrónica y Documentos de Venta.

En cuanto al marco legal de la Factura Electrónica, la Resolución Exenta SII N°108 del 24 de octubre del 2005 estableció Normas y Procedimientos de Operación Referente a la Emisión de Liquidaciones Facturas Electrónicas Fuente: Oficina de Factura Electrónica y Documentos de Venta.

La Ley 19.799 LEY SOBRE DOCUMENTOS ELECTRONICOS, FIRMA ELECTRONICA Y SERVICIOS DE CERTIFICACION DE DICHA FIRMA de Chile en su segundo precepto nos hace mención de una clasificación de los temas más citados dentro de su contenido que a continuación se detallan:

“Artículo 2º.- Para los efectos de esta Ley se entenderá por:

a) Electrónico: característica de la tecnología que tiene capacidades eléctricas, digitales, magnéticas, inalámbricas, ópticas, electromagnéticas u otras similares;

b) Certificado de Firma Electrónica: certificación electrónica que da fe del vínculo entre el firmante o titular del certificado y los datos de creación de la Firma Electrónica;

c) Certificador o Prestador de Servicios de Certificación: entidad prestadora de servicios de certificación de firmas electrónicas;

d) Documento electrónico: toda representación de un hecho, imagen o idea que sea creada, enviada, comunicada o recibida por medios electrónicos y almacenada de un modo idóneo para permitir su uso posterior;

e) Entidad Acreditadora: la Subsecretaría de Economía, Fomento y Reconstrucción;

f) Firma Electrónica: cualquier sonido, símbolo o proceso electrónico, que permite al receptor de un documento electrónico identificar al menos formalmente a su autor;

g) Firma Electrónica Avanzada: aquella certificada por un prestador acreditado, que ha sido creada usando medios que el titular mantiene bajo su exclusivo control, de manera que se vincule únicamente al mismo y a los datos a los que se refiere, permitiendo la detección posterior de cualquier modificación, verificando la identidad del titular e impidiendo que desconozca la integridad del documento y su autoría, y

h) Usuario o titular: persona que utiliza bajo su exclusivo control un certificado de firma electrónica.

i). Fecha electrónica: conjunto de datos en forma electrónica utilizados como medio para constatar el momento en que se ha efectuado una actuación sobre otros datos electrónicos a los que están asociados.”<sup>69</sup>

La legislación chilena nos permite conocer a fondo la seguridad jurídica de los comprobantes en cuestión así como la utilidad y los supuestos en los cuales se pudieran encontrar dar en el mundo legal.

Los actos y contratos otorgados o celebrados por personas naturales o jurídicas, suscritos por medio de firma electrónica, serán válidos de la misma manera y producirán los mismos efectos que los celebrados por escrito y en soporte de papel.

---

<sup>69</sup> Ley 19.799 sobre documentos electrónicos, firma electrónica y servicios de certificación de dicha firma de Chile.

Dichos actos y contratos se reputarán como escritos, en los casos en que la Ley exija que los mismos consten de ese modo, y en todos aquellos casos en que la Ley prevea consecuencias jurídicas cuando constan igualmente por escrito.

Lo antes mencionado no implica la inexistencia de ciertas excepciones, las cuales son:

- a) Aquellos en que la Ley exige una solemnidad que no sea susceptible de cumplirse mediante documento electrónico;
- b) Aquellos en que la Ley requiera la concurrencia personal de alguna de las partes, y
- c) Aquellos relativos al derecho de familia

La Firma Electrónica, cualquiera que sea su naturaleza, se tomará como firma manuscrita para todos los efectos legales, sin perjuicio de lo establecido en los Artículos siguientes:

“Artículo 4º.- Los documentos electrónicos que tengan la calidad de instrumento público, deberán suscribirse mediante firma electrónica avanzada.”

A su vez, el numeral 5º de la misma Ley sobre documentos electrónicos, firma electrónica y los servicios de certificación, establece:

“Artículo 5º.- Los documentos electrónicos podrán presentarse en juicio y, en el evento de que se hagan valer como medio de prueba, habrán de seguirse las reglas siguientes:

1.- Los señalados en el Artículo anterior, harán plena prueba de acuerdo con las reglas generales, y

2. - Los que posean la calidad de instrumento privado, en cuanto hayan sido suscritos con firma electrónica avanzada, tendrán el mismo valor probatorio señalado en el número anterior. Sin embargo, no harán fe respecto de su fecha, a menos que ésta conste a través de un fechado electrónico otorgado por un prestador acreditado. En el caso de documentos electrónicos que posean la calidad de instrumento privado y estén suscritos mediante firma electrónica, tendrán el valor probatorio que corresponda, de acuerdo a las reglas generales.”

#### **4.3.3 Brasil.**

En este país sudamericano inició la implementación del uso de CFDI con un plan piloto voluntario en donde participan empresas grandes y pequeñas. El gobierno brasileño analizó este plan piloto y le realizó modificaciones a fin de adecuarlo para que logre un mayor dinamismo en las actividades productivas y comerciales del país.

A partir del 2006 se comunica a la industria gráfica de la instrumentación de la factura electrónica en sustitución a la factura en papel, este proceso de instrumentación se desarrolló en 3 grandes fases que incluyen a los sectores estatales y sectores específicos agregando en cada fase a sectores adicionales.

La nueva Facturación Electrónica ha producido eficiencias inesperadas en Brasil, según la empresa alemana SAP<sup>70</sup>, la cual es considerada como la empresa especializada en software más grande del mundo. SAP lanzó un software para que las empresas pudieran cumplir con la Nota Fiscal Electrónica brasileña hace dos años en las que el gobierno brasileño puso en práctica fechas

---

<sup>70</sup> [http://es.wikipedia.org/wiki/SAP\\_AG](http://es.wikipedia.org/wiki/SAP_AG) [Consulta: 12 de Octubre de 2013, 18:45 Hrs]

límites por sector. La regulación se aplica a toda venta local y a todo envío local de bienes o materiales estando exentas las empresas más pequeñas.

Dos años después de su lanzamiento, con todos los sectores ya incorporados a la nueva regulación, SAP tiene alrededor de 300 clientes que usan activamente sus sistemas.<sup>71</sup>

La razón original para implementar el software fue un requerimiento legal, pero los ahorros de tiempo son un beneficio adicional; además, es más preciso porque se evitan errores humanos.

La base de clientes de los productos para la Nota Fiscal Electrónica de SAP va desde los pesos pesados de la industria nacional, como Petrobras y Vale, hasta importantes multinacionales, como Procter & Gamble.

Brasil es un caso único en una región donde otros tres países han adoptado la facturación electrónica; todos los requerimientos legales y fiscales están integrados en un sólo documento. Esto hace que Brasil sea complejo, en México, Argentina y Chile, los requisitos son diferentes, aunque comparables.

La apuesta brasileña es fuerte, todas las notas fiscales deben hacerse en un formato especificado por el gobierno y deben luego ser validadas y enviadas al Ministerio de Finanzas (SEFAZ) para su aprobación. Si la dirección no coincide con la que figura en la base de datos de SEFAZ, debe corregirse antes de emitir la factura.<sup>72</sup>

---

<sup>71</sup> Declaraciones de Michael Depner, vicepresidente de servicios de globalización de SAP Labs Latin America

<sup>72</sup> Latin Trade Group Miami Media, LLC. Santiago Gutiérrez, Director Editorial.

#### **4.3.3.1 La Nota Fiscal Electrónica.**

Este documento al ser un tipo de CFDI es un documento XML (Extensible Markup Language o Lenguaje de Marcas Extensible) que se conforma por un lenguaje de marcas desarrollado por el World Wide Web Consortium (W3C) utilizado para almacenar datos en forma legible emitido y almacenado electrónicamente, que tiene como objetivo documentar las operaciones de circulación de mercancías o prestaciones de servicios entre las partes ofertantes y demandantes de estos bienes o servicios en los diferentes estados de Brasil.

La validez fiscal y legal de la Nota Fiscal está garantizada con la Firma Digital del emisor y el receptor, y la validación del documento por parte de las autoridades fiscales brasileñas (Secretaria de Fazenda - SEFAZ), como paso previo a la transacción comercial mediante los siguientes pasos:

1. El archivo XML se firma con un certificado digital.
  2. La factura electrónica es transmitida por web service al SEFAZ.
  3. El SEFAZ realiza un archivo de pre-validación y devuelve una autorización de uso para poder mover las mercancías.
- Para cubrir legalmente el tránsito de la carga, la empresa imprime el DANFE (Documento Auxiliar da Nota Fiscal electrónica), en papel normal.

El DANFE es un documento de suma importancia que aunque generado en modo electrónico y validado por la misma vía por parte del SEFAZ, debe acompañar en formato papel a las mercancías durante su movimiento por el interior de la nación.

Desde que en el octubre de 2005 el SEFAZ hiciera válida en todos los Estados de la Federación el uso de la Nota Fiscal electrónica las empresas brasileñas han obtenido grandes ventajas, sobre todo en términos de agilidad administrativa y ahorro de costos y tiempo, esto ha convertido lo que en principio fue un proyecto piloto, en el avance tecnológico más productivo del sector de las tecnologías de la comunicación comercial en Brasil.

La implementación de este tipo de CFDI en aquel país ha generado notables beneficios como lo son:

- Fluidez de la gestión administrativa al integrar directamente la Nota Fiscal con la información registrada digitalmente del cliente sin necesidad de introducir los datos manualmente.
- Garantías de máxima seguridad al poder integrar sistemas electrónicos capaces de verificar la autenticidad de las firmas digitales.
- Almacenamiento electrónico de los archivos originales mejorando la eficiencia administrativa y las condiciones de seguridad de los documentos.
- Reducción de los errores de contabilidad debido a la eliminación de las facturas de errores tipográficos humanos.

Es relevante a nuestro tema ya que debido a la aplicación y uso de este medio electrónico por las autoridades fiscales brasileñas, se ha logrado un mejor control y manejo de las finanzas de los particulares y por tanto, se ha logrado facilitar el manejo y pago de las contribuciones al Estado, esto acorde al principio de comodidad y economía, lo cual debe ser prioridad en cualquier ámbito fiscal de un Estado bien organizado.

#### **4.3.4 Colombia.**

En Colombia el uso de Comprobantes Fiscales Digitales es regulado mediante la Ley 527 del año 1999 y el Decreto 1747 del año 2000. La Función Pública señaló que esta norma es el resultado del trabajo liderado por la Vicepresidencia de la República y el Departamento Administrativo de la Función Pública, Planeación Nacional, la Agenda de Conectividad y la Cámara de Comercio de Bogotá, entre otras oficinas gubernamentales.

Por medio del Decreto 1929 del 29 de mayo de 2007, el Departamento Administrativo de la Función Pública reglamentó el Artículo 616-1 del Estatuto Tributario referente a la aplicación de la factura electrónica, y el Artículo 26 de la Ley 962 de 2005 sobre Racionalización de Trámites.

El Decreto 1929 del 2007 faculta a los empresarios a expedir la Factura Electrónica como un documento equivalente a la factura física que soporta transacciones de venta de bienes o servicios.

La Factura Electrónica deberá contener como mínimo los requisitos señalados en el Artículo 617 del Estatuto Tributario y las normas que lo modifiquen o complementen, salvo los referentes al nombre o razón social y NIT<sup>73</sup> del impresor.

La Factura Electrónica no requiere de la pre-impresión de los requisitos que según dicha norma deben cumplir con esta previsión. En cambio cuando se trate de factura cambiaría de compraventa, el documento llevará esta denominación, cumpliendo así el requisito del inciso a) del Artículo 617 del Estatuto Tributario.

---

<sup>73</sup> NIT o Número de Identificación Tributario es el número de la cédula con un dígito extra de verificación. Sirve para identificarte ante las autoridades tributarias o cualquier otro que lo exija para el cumplimiento de obligaciones legales.

Lo anterior sin perjuicio de los requisitos y condiciones que conforme con el Código de Comercio en concordancia con la Ley 527 de 1999, debe cumplir dicha factura para su expedición.

Tratándose de las empresas de servicios públicos domiciliarios, la Factura Electrónica deberá contener como mínimo los requisitos señalados en el Artículo 17 del Decreto 1001 de 1997.

Las notas crédito deben corresponder a un sistema de numeración consecutiva y deben contener como mínimo el número y fecha de la factura a la cual hacen referencia, nombre o razón social y NIT del adquirente, la fecha de la nota, número de unidades, descripción, IVA (cuando sea del caso), valor unitario y valor total.

Si hay lugar a devoluciones o rescisiones deberá emitirse la nota de crédito, o efectuarse la anulación cuando se presente alguna inconsistencia, antes de ser aceptada la operación por el adquirente. Los números de facturas anuladas no podrán ser utilizados nuevamente y deberá llevarse un registro de las mismas.

En Colombia se ha implementado el uso de Comprobantes Digitales principalmente dirigidos hacia el sector empresarial y en el uso masivo de los mismos, esto ha sido retomado por el Servicio de Administración Tributaria respecto del control y fomento hacia las medianas empresas y grandes contribuyentes de ser pioneros en el uso de estos medios electrónicos a efecto de fungir como ejemplo hacia el resto de los contribuyente.

Como podemos observar el uso y fomento gubernamental en el ámbito electrónico de los Comprobantes Fiscales se dirige hacia las grandes empresas cuyo manejo y emisión de dichos documentos es masivo, esto en función de que el gobierno colombiano busca un mayor control respecto de este tema.

#### 4.3.5 Ecuador.

A partir de mayo de 2009 Ecuador incursiona en el mundo de los Comprobantes Fiscales Digitales mediante la creación de un marco legal para emitir Facturas Electrónicas.

La Ley de Comercio Electrónico es el cuerpo legal que regula la correcta aplicabilidad de la Firma Electrónica en el Ecuador, lo hace por medio de normas que equiparán la validez de una firma manuscrita con la Firma Electrónica, con lo cual es plenamente aplicable dentro de un juicio, ya que se puede aportar como prueba un documento que contenga Firma Electrónica siempre y cuando esté contenida en un certificado legalmente reconocido por las autoridades de certificación y haya sido creada mediante un dispositivo seguro y legal.

Adicionalmente, esta norma otorga la posibilidad de impugnar el certificado de firma electrónica, ya que en su Artículo 54 establece: "(...) El juez o Tribunal, a petición de parte, ordenará a la entidad de certificación de información correspondiente, remitir a ese despacho los certificados de firma electrónica y documentos en los que se basó la solicitud del firmante, debidamente certificados".<sup>74</sup>

Las posibilidades de alteración o falsificación de una Firma Electrónica, son ciertamente nulas, ya que se encuentran incluidas en ésta, una serie de seguridades y algoritmos imposibles de descifrar, lo cual hace la Firma Electrónica un mecanismo altamente seguro para las transacciones económicas.

En conclusión podemos decir que la Firma Electrónica, juega un papel fundamental en el desarrollo del comercio electrónico, a pesar de que en Ecuador solo un 2% de la población tiene acceso al Internet, esta figura indudablemente

---

<sup>74</sup> Ley de Comercio Electrónico del Ecuador

posibilita la expansión del comercio dentro de la economía globalizada y del mismo modo en el ámbito gubernamental ya que otorga una herramienta eficaz a la administración para emitir documentos y certificaciones a bajo costo, y proporciona a los administrados facilidad para obtener los mismos.

#### **4.3.6 República Dominicana.**

Las Leyes Dominicanas no contemplan ninguna normativa o control para la emisión de las facturas en formato electrónico o eFactura ya que su legislación no hace distinción siempre y cuando la factura ya sea digital o impresa cumpla con todas las normas y requisitos establecidos por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

De manera general muchas empresas proveedoras de servicios en la República Dominicana actualmente emiten Facturas Electrónicas a sus clientes, sin embargo cuentan con un respaldo en papel.

Lo anterior debido a que al no existir un marco legal que los cubra o especifique concretamente lo concerniente a este tema, prefieren optar por una semi-transición encontrándose por ahora en el limbo jurídico a la espera de que sus órganos gubernamentales tomen cartas en el asunto.

La Ley 126-02 de Comercio Electrónico, Documentos y Firmas Digitales, de fecha 29 de septiembre de 2002, regula toda relación comercial, estructurada a partir de la utilización de uno o más documentos digitales o mensajes de datos o de cualquier otro medio similar y se designa al Instituto Dominicano de las Telecomunicaciones (INDOTEL) como el Órgano Regulador.<sup>75</sup>

---

<sup>75</sup> Ley 126-02 de Comercio Electrónico, Documentos y Firmas Digitales de la República Dominicana

#### **4.3.7 Costa Rica.**

Desde el 1° de octubre del 2007 entró en vigencia la Resolución #22-07, publicada en el Diario Oficial La Gaceta, que permite el uso en Costa Rica de la factura electrónica como documento tributario con validez fiscal. Se trata de un documento XML que contiene información comercial y tributaria esencial distribuida en distintos nodos, así como un segmento llamado "Otros" opcional, que puede contener información de interés comercial para el emisor o el receptor en cualquier formato electrónico (XML, EDIFACT, texto plano, etc.).

El Ministerio de Hacienda de Costa Rica, ha liderado la puesta en marcha de este proyecto que ha empezado a llamar la atención de importantes empresas de distintos sectores.

Las Leyes costarricenses también establecen los lineamientos necesarios para generar las representaciones impresas de las Facturas Electrónicas emitidas por los contribuyentes. En febrero del 2009 se publicó una versión actualizada de la resolución, esta es la DGT 0209, vigente a la fecha, y en enero del 2011 se publicaron los nuevos esquemas XML, implementando de esta forma requerimientos de varias empresas que ya han implementado la Factura Electrónica.

El Ministerio de Hacienda de Costa Rica, en particular la Dirección General de Tributación ha conformado un grupo de profesionales para el mejoramiento continuo de la resolución DGT-0209.

En Costa Rica la Ley de Certificados, Firmas Digitales y Documentos Electrónicos (Ley 8454) firmada el 22 de agosto del 2005 faculta la posibilidad de vincular jurídicamente a los actores que participan en transacciones electrónicas, lo que permite llevar al mundo virtual transacciones o procesos que anteriormente requerían el uso de documentos físicos para tener validez jurídica, bajo el

precepto de presunción de autoría y responsabilidad, lo anterior sin demérito del cumplimiento de los requisitos de las formalidades legales según negocio jurídico.

#### **4.3.8 Argentina.**

En Argentina el tema referente a la Firma Digital o Electrónica aún queda bastante aciago, apenas en febrero de 2007 se reglamentó el otorgamiento y revocación de licencias a los certificadores que así lo soliciten, el mayor desarrollo se presenta en los sectores gubernamentales, bursátil y financiero.

El 9 de marzo de 2009 se presentó públicamente la incorporación al sistema de Firma Digital de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y la Administración Nacional de Seguridad Social (ANSES). Convirtiéndolas en las primeras entidades certificadoras de firma digital, permite que ambas entreguen a los ciudadanos que lo requieran certificados que le garanticen el uso de este instrumento legal; este hecho es una medida importante para agilizar todo tipo de trámites del estado en sus distintas áreas y de los ciudadanos en general.

En aquel país se aplican las resoluciones general 2177 y 2485 de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), que incluye y hace obligatoria a la resolución general 1361 de registración electrónica; esta última obliga a registrar las compras en un formato especial.

Por otra parte, la AFIP no establece el contenido, formato, o medio de intercambio electrónico de las facturas, y esto lo deja librado a criterio de cada relación cliente/proveedor. Por este motivo la Cámara Argentina de Comercio Electrónico (CACE), por medio de la comisión de Factura Electrónica ha elaborado una recomendación de mejores prácticas donde se define un documento XML para el intercambio electrónico, actualmente en su versión 1.21.

## **Propuesta.**

Formar parte del innovador sistema de facturación implementado en nuestro país para todos los regímenes fiscales, nos obliga a entrar de lleno al mundo de la tecnología digital; sin embargo el grueso de los contribuyentes no manejan las nociones necesarias para hacer frente a este tipo de obligación fiscal, por tal motivo el gobierno federal lleva a cabo campañas multimedia para actualizar y poner en contexto tanto a personas físicas como a personas morales, y de esta forma tengan conocimiento de cómo proceder ante tal situación. Es recomendable asistir a cursos impartidos en las Administraciones Locales del Servicio de Administración Tributaria para entender con mayor claridad las herramientas requeridas y hacer frente ante el nuevo panorama fiscal.

El uso de estas nuevas tecnologías supone ahorros directos e indirectos según la forma de emisión previa de Comprobantes Fiscales en la que se encuentre un contribuyente. Al contar con la garantía del uso de comprobantes legítimos, tanto en la emisión, como en la recepción, se obtienen ahorros tan amplios como el rango de facturación de cada contribuyente.

Los beneficios que trae consigo la implementación de los CFDI dependiendo del tamaño de las empresas y del volumen de emisión de Comprobantes Fiscales, el ahorro en concepto de emisión y gestión de estos (emisión, envío, recepción, almacenaje, búsqueda, firma, devolución, pago, envío, etc.) pueden fluctuar entre el 40% y el 80%.

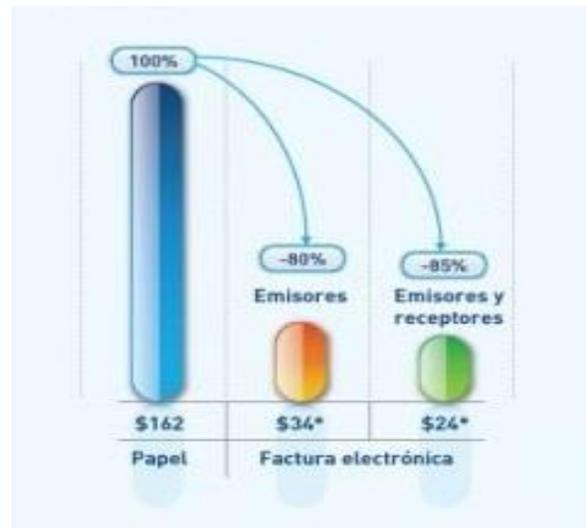
Por otra parte, una vez que las empresas empiecen a operar con esta tecnología, se verán incentivadas a digitalizar otros documentos, logrando eficiencia y ahorro en otras áreas de la empresa. El control tributario se incrementa con los CFDI, ya que permite un mayor control del cumplimiento tributario y simplificación de la fiscalización.

Algunos de los ahorros y beneficios más destacados por los usuarios de CFDI son:

- Eliminación de gastos de impresión, mensajería y almacenamiento físico de documentos históricos.
- Disminución sustancial de los costos de infraestructura propia.
- Acceso a licencias de software, sistemas operativos, antivirus, firewall, entre otros requisitos técnicos.
- Servicios garantizados de alta disponibilidad con planes de contingencia.
- Copias de seguridad bajo demanda; es decir mayor seguridad en el resguardo de los documentos.
- Procesos y sistemas que previenen caídas de servicio, suministro eléctrico, redes, etc.
- Oportunidad en la información, tanto en la recepción como en el envío.
- Facilidad en los procesos de auditoría.
- Menor probabilidad de falsificación.
- Agilidad en la localización de información.
- Procesos administrativos más rápidos y eficientes.
- Eliminar el riesgo de impactos presupuestales y de proceso por la falta de coordinación entre el fiscalista interno y las áreas de sistema respecto a la observación de cambios o modificaciones a la normatividad que impliquen desarrollos o adecuaciones para la expedición de comprobantes.
- Aprovechar la economía de escala que brindan los Proveedores Autorizados de Certificación para hacer uso de infraestructuras de alta seguridad.
- Contar con la posibilidad de aprovechar la recepción automática de comprobantes, validación, rechazo, aceptación e integración a los sistemas contables, con las ventajas que esto último supone para la gestión interna del negocio.

- Formar parte del comercio electrónico ya que a partir de un pedido o una notificación de recepción de mercancías, se puede generar automáticamente con un solo clic un CFDI.
- Beneficios medioambientales.

Se estima que en México, los ahorros para el contribuyente que emite Facturas Electrónicas puede ser de hasta un 85% cuando el que la recibe también lo hace por medios electrónicos; entre los costos considerados se encuentra el almacenamiento por 5 años de una factura en la industria manufacturera.



En un mundo donde la Responsabilidad Social Empresarial toma cada vez mayor importancia, la adopción de un sistema de facturación electrónica tiene gran impacto, especialmente en lo que se refiere a responsabilidad medioambiental.

Pasar de los comprobantes impresos tradicionales a los CFDI, no sólo ahorra enormes montos de dinero por el menor uso de papel, sino que tiene un

impacto directo en la conservación de bosques, uso de recursos hídricos y ahorro energético.

El sólo hecho de estar contribuyendo a la causa medioambiental, es un aliciente para que otras empresas quieran adoptar este tipo de facturación, ya que la práctica de la responsabilidad social mejora la imagen corporativa, entregando una ventaja adicional a la eficiencia que trae consigo la facturación electrónica ya que como veremos a continuación, en un mundo donde nos vemos envueltos en la tecnología en cada aspecto de nuestra vida y donde un aparato es indispensable para la mayoría de las funciones empresariales y de gestión de negocios se vuelve una parte fundamental el contar con este tipo de soporte y beneficio.

Las empresas no usuarias de los CFDI, no sólo presentan una evidente brecha en materia tecnológica, más preocupante aún es la débil ambición por avanzar en este ámbito, situación que se refleja en los planes de implementación de nuevos proyectos tecnológicos presupuestados en el corto y mediano plazo.

Con base en lo expuesto en el presente trabajo de investigación es necesario referir que México a través del SAT se encuentra entre los pioneros de la implementación de nuevas tecnologías en materia fiscal.

Acorde a lo expresado en cuanto a costos, éste fluctúa debido a que el SAT debido a sus facultades y a la carga de trabajo que le representaría la totalidad de las funciones respecto de los Comprobantes Fiscales Digitales ha delegado a ciertos proveedores autorizados parte de ciertas atribuciones dotándolos de los programas para la utilización de Comprobantes Fiscales Digitales, de tal modo que el contribuyente únicamente necesitará consultar en el portal [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx) cuáles son éstos proveedores autorizados y contar con su Firma Electrónica vigente para que en su función de intermediarios puedan

solicitar al Servicio de Administración Tributaria la aprobación de determinado número de folios que el contribuyente desee o requiera.

La Norma Oficial Mexicana 151 establece las reglas respecto de la generación y conservación de documentos electrónicos de la Secretaría de Economía la cual contiene los requisitos que deben tener los programas elaborados o diseñados por el propio contribuyente de tal suerte que al expedir Comprobantes Fiscales Digitales y encontrándose en el supuesto de una revisión de estos Comprobantes Digitales por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se reúnan dichos requisitos evitando cualquier forma de sanción, motivo por el cual el contribuyente se ampara por una Norma de la Secretaría de Economía, guiando su camino en el uso de este nuevo sistema electrónico.

El uso de Comprobantes Digitales hace al proveedor de un bien, un servicio más competitivo dentro del mercado nacional e internacional, por lo que no se debe quedar fuera ni el pequeño, mediano o el gran empresario; argumento suficiente para dilucidar que se deben aprovechar los beneficios de las nuevas tecnologías que proporcionan las mismas Leyes en materia Fiscal.

## **Conclusiones.**

PRIMERA.- Del análisis de la presente tesis de investigación se deduce que el uso forzoso de Comprobantes Fiscales Digitales se inicia cuando los comprobantes impresos se agotaron o bien, estos han caducado; de tal modo que los contribuyentes que deseen emitir Comprobantes Fiscales no tienen más opción que hacerlo mediante el uso de medios electrónicos.

SEGUNDA.- Aún se permite de cierto modo el uso simultáneo de Comprobantes Digitales e impresos con Código de Barras Bidimensional aunque estos últimos sean en estricto sentido digitales ya que su generación y su transmisión implican el uso de medios electrónicos dejando en desuso de manera paulatina los comprobantes tradicionales en papel.

TERCERA.- El uso de Comprobantes Fiscales impresos ha quedado prácticamente obsoleto ya que si bien es un recurso de respaldo, en mayor medida el flujo total de los Comprobantes Fiscales se hace por medios electrónicos.

CUARTA.- El uso de Comprobantes Fiscales Digitales está en un proceso de transición para los contribuyentes ya que si bien su uso es obligatorio, es bien sabido por estudios por parte del Servicio de Administración Tributaria que las personas físicas optaron por formas distintas de transacciones para no migrar a este sistema; su uso podrá facilitar las operaciones que se realicen entre el cliente y el proveedor, las cuales podrán ser consultadas desde la página del mismo Servicio de Administración Tributaria en Verificación de Folios de Comprobantes Fiscales Digitales, con la finalidad de corroborar la validez y veracidad del comprobante expedido.

QUINTA.- La Factura Electrónica es en todo ámbito más segura que la emisión de Comprobantes Fiscales impresos ya que garantiza que cada comprobante

expedido es único, infalsificable e inalterable a través de elementos como la cadena original, el sello digital, la certificación y/o el timbrado realizado por el Proveedor Autorizado de Certificación (PAC), el esquema Digital permite detectar cualquier alteración que se realice sobre un comprobante e impide falsificar los mismos. Cuando se utilizan Comprobantes Fiscales en papel, se corre el riesgo de recibir comprobantes apócrifos o falsos que clonan la información de un tercero para generar un documento ilegítimo.

SEXTA.- El uso de las nuevas tecnologías en el ámbito de los Comprobantes Fiscales nos asegura no solo el estar a la vanguardia sino el permanecer de manera competitiva y sustentable en el mercado global actual.

SÉPTIMA.- El Medio Ambiente se ve claramente beneficiado al emplear la nueva forma de Facturación Electrónica recientemente adoptada por el sistema mexicano, toda vez que disminuye la explotación de nuestros recursos naturales al utilizar los medios digitales.

OCTAVA.- Todos los contribuyentes de cualquier régimen fiscal que contempla la legislación fiscal, están obligados a emitir Facturas Electrónicas, garantizando así la debida fiscalización de los ingresos, gastos y deducciones. De tal suerte que el Gobierno Federal obtiene un control evolucionado de los contribuyentes en comparación con otros países.

NOVENA.- La inmersión a tiempo en estos formatos y medios electrónicos a nivel nacional nos identifica como un país competitivo en materia económica y fiscal asegurando la confianza internacional.

DÉCIMA.- El fomento en el uso y confianza de medios electrónicos de manera masiva por parte de las Instituciones gubernamentales funge como parteaguas a manera de incentivo para obtener un resultado eficiente en el manejo y formación

de documentos e información crucial para el desarrollo de un negocio o de los Órganos Estatales mismos.

DÉCIMA PRIMERA.- En el entendido de que México siempre se ha caracterizado por tratar de estar a la vanguardia en materia ambiental y tecnológica, el impacto directo e indirecto en el país ha reflejado un ejemplo para los demás integrantes de América Latina, principalmente la decisión de adoptar este tipo de tecnologías manifiesta el liderazgo e intención de llevar al país un paso adelante cimentando el crecimiento nacional.

## Bibliografía.

---

1. ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. *¿Cómo debe aplicarse el principio de equidad tributaria?*, en RÍOS GRANADOS Gabriela (coord.), *Temas Selectos de Derecho Tributario*, México, Editorial Porrúa, 2008.
2. ARRIAGA, Enrique. *Finanzas Públicas en México*, México, Editorial Porrúa, 1990.
3. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*, Decimoquinta Edición, México, Editorial Themis, 2000.
4. ATALIBA, Geraldo; *Hipotesis de Incidencia Tributaria*, Sao Paulo, Segunda Edición, 1975.
5. CALVO ORTEGA, R. *Derecho Tributario*, Madrid, Editorial Civitas, 1999.
6. DE JUANO, Manuel. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario Tomo I*, Rosario Argentina, Ediciones Molachino, 1969.
7. DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, Decimoquinta Edición, México, Editorial Porrúa, 1988.
8. DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, Vigésimosexta Edición, México, Editorial Porrúa, 2005.
9. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luís Humberto. *Principios de Derecho Tributario*, Cuarta Edición, México, Editorial Limusa, 2004.

10. FLORES ZAVALA, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*, Trigésima primera Edición, México, Editorial Porrúa, 1995.
11. GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de Derecho Tributario*, Madrid, Ediciones de Derecho Financiero, 1957.
12. GIL VALDIVIA, Gerardo. CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz. *Derecho Fiscal*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1981.
13. GUILLIANI FUNROUGUE, Carlos M. *Derecho Financiero Volumen I*, Tercera Edición, Buenos Aires, Depalma, 1976.
14. GUTIÉRREZ CORTINA, Alfonso. *Curso de Política de México*, México, Editorial Porrúa, 1997.
15. H. LEÓN TOVAR, Soyla. *El Arrendamiento Financiero en el Derecho mexicano*, México, Editor Universidad Nacional Autónoma de México, 1989.
16. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. *Lecciones de derecho tributario*, México, Editorial Thomson, 2002
17. MARGAÍN MANATOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano*, Tercera edición, México, Editorial Porrúa, 2000.
18. MARGAÍN MANATOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Sexta Edición, México, Editorial Porrúa, 1981.
19. MANCERA HERMANOS C.P. y Colaboradores. *Terminología del Contador*, Novena Edición, México, Editorial Porrúa, 1989.

20. MARTÍNEZ FERNÁNDEZ, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*, México, Editorial McGraw Hill, 1998.
21. MARTÍNEZ, Ifigenia. *Política fiscal de México*, Manuales Universitarios, Escuela Nacional de Economía, UNAM, México, 1964.
22. MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis. *Derecho Fiscal Mexicano*, Cuarta edición, México, Ediciones contables y administrativas S.A., 1973.
23. OSORNIO CORRES, Francisco Javier. *Aspectos Jurídicos de la Administración Financiera en México*, México, UNAM, 1992.
24. PUGLIESE, Mario. *Instituciones de Derecho Financiero*, México, Editorial Porrúa, 1976
25. QUINTANA VALTIERRA, Jesús; ROJAS YÁÑEZ, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*, Primera Reimpresión, México, Editorial Trillas, 1991.
26. RESÉNDIZ, Eduardo. *Política e impuestos, visión histórica*, México, Editorial Porrúa, 1989.
27. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*, Segunda Edición, México, Oxford University Press, 1982.
28. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Textos Universitarios*, México, Harper & Row Latinoamericana, 1983.
29. ROSAS FIGUEROA, Aniceto; SANTILLÁN LÓPEZ, Roberto. *Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México*, Escuela Nacional de Economía, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1962.

30. SÁNCHEZ CORDERO DÁVILA, Jorge A. *Caducidad. Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Editorial Porrúa, S. A., 1985.
31. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*; Segunda Edición, México, Ed. Porrúa, 2001.
32. SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. *Derecho Tributario*, Segunda edición. México, Editorial Porrúa, 1988.
33. SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo. *Estrategias financieras de los impuestos 3ª*. Edición, México, Gasca Sicco, 2004.
34. SMITH, Adam. *Investigación de la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones Libro V*, traducida al castellano por ALONSO ORTÍZ, Josef D., University of Toronto Library, 1794.
35. VILLALOBOS ORTIZ, María del Consuelo. *El Principio de Legalidad Tributaria en Principios Tributarios Constitucionales*, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultural Domeq (México), 1989.
36. VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Universidad de Texas, Estados Unidos, Ediciones Depalma, 1972.
37. WAGNER, Adolfo. *Tratado de las Ciencias de las Finanzas, Scienze delle Finanze (1880)*, versión de Francia, 1909-1913.

## **Otras Fuentes de Consulta.**

Diccionarios jurídicos temáticos. Segunda Serie. Derecho Fiscal. 1ª parte. Volumen 2. A-J. Hugo Carrasco Iriarte. 2ª Edición, Oxford: México, 2002.

## **Legislación Nacional y Jurisprudencia.**

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

México. Código Fiscal de la Federación.

México. ACUERDO SA2.HCT.280813/234.P.DIR y Anexo Único *Reglas de Carácter General para el uso de la Firma Electrónica Avanzada*, cuyo certificado digital sea emitido por el Servicio de Administración Tributaria, en los actos que se realicen ante el Instituto Mexicano del Seguro Social.

México. Apéndice de 1995, tomo I, Parte SCJN, Séptima Época, Pleno, tesis 168, 1995.

México. Diario Oficial de la Federación: 17/02/2014, ANEXO 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada el 30 de diciembre de 2013. México, D. F., a 18 de diciembre de 2013.

México. Semanario Judicial de la Federación, Pleno, Séptima Época. Tomo: 91-96 Primera Parte.

México. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVI diciembre de 2002, página 761, tesis II.T 238 L; IUS: 185418.

México. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta en su número XXIX mediante la tesis aislada I.15o.A.114 A de la Novena época.

México. Seminario Judicial de la Federación, Sala Auxiliar, Séptima Época, Parte HO, Pág. 339. Apéndice de 1995. Tomo I, GASTO PÚBLICO, NATURALEZA DEL., Amparo en revisión 529/62. Transportes de Carga Modelo, S. A. 28 de marzo de 1969. Cinco votos.

México. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta en su número XXIX, Tribunales Colegiados de Circuito, Novena época, a Segunda Parte, tesis aislada I.15o.A.114 A, Pág. 1249, TRIBUTO. EL HECHO IMPONIBLE, COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONSTITUYEN, ES LA HIPÓTESIS JURÍDICA O DE FACTO QUE EL LEGISLADOR ELIGE COMO GENERADORA DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA, Amparo directo 346/2008, Las Glorias del Pacífico, S.A. de C.V., 10 de diciembre de 2008, unanimidad de votos, ponente: Armando Cortés Galván.

### **Legislación Internacional.**

Chile. Ley 19.799 sobre documentos electrónicos, firma electrónica y servicios de certificación de dicha firma de Chile.

Ecuador. Ley de Comercio Electrónico del Ecuador.

España. Ley 59/2003, 19 de diciembre de 2000, de firma electrónica.

República Dominicana. Ley 126-02 de Comercio Electrónico, Documentos y Firmas Digitales de la República Dominicana.

Unión Europea. Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, 13 de diciembre de 1999, por la que se establece un marco comunitario para la firma electrónica

### **Informes y Manuales.**

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. *Manual de Usuario de la Aplicación: Solicitud de Certificado Digital (SOLCEDI)*, publicado por el Ver. 2.0, México, Enero, 2013.

SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SECRETARÍA DE HACIENDA DE CRÉDITO PÚBLICO. *Breve Reseña de la Historia del Comprobante Fiscal en México*. México.

### **Bibliografía Electrónica.**

Declaraciones de Michael Deppner, vicepresidente de servicios de globalización de SAP Labs Latin America, *Las facturas brasileñas se digitalizan*, (en línea), <http://es.latintrade.com/2011/05/las-facturas-brasilenas-se-digitalizan/> [Consulta: 14 de Octubre de 2013, 13:00 Hrs].

Encuesta realizada por PayStream Advisors en 2008, *Factura Electrónica en Chile 2008-2009* (en línea), [http://www.ccs.cl/html/publicaciones/publicaciones/doc/factura-electronica\\_08-09.pdf](http://www.ccs.cl/html/publicaciones/publicaciones/doc/factura-electronica_08-09.pdf), [Consulta: 5 de Julio de 2013, 18:00 Hrs].

Entrevista, Diario "El Universal"  
<http://foros.eluniversal.com.mx/entrevistas/detalles/27739.html>, [Consulta: 12 de Diciembre de 2013, 13:30 Hrs].

ESCOBAR RAMÍREZ, Germán, *El mandato constitucional de las contribuciones*, acervo cultural de la UNAM. (en línea) <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/revjurdp/cont/2/pr/pr8.pdf>, México, [Consulta: 7 de Diciembre de 2013, 17:30 Hrs].

Facturación Electrónica en Brasil [http://es.wikipedia.org/wiki/SAP\\_AG](http://es.wikipedia.org/wiki/SAP_AG) [Consulta: 12 de Octubre de 2013, 18:45 Hrs]

Firma Digital, <http://www.firmadigital.gob.mx/psc2.pdf> [Consulta: 2 de Febrero de 2014, 22:30 Hrs]

GÓMEZ VELÁZQUEZ, AMÉZQUITA IREGOYEN; HERNÁNDEZ TAPIA; RAMÍREZ NAVARRO; CORTÉS DELGADO; DELGADO MUÑOZ Y MÁRQUEZ HERNÁNDEZ: (2011) *Tratamiento fiscal de las asociaciones en participación*, Edición electrónica gratuita. Texto completo en [www.eumed.net/libros/2011a/912/](http://www.eumed.net/libros/2011a/912/) (en línea), [Consulta: 10 de Noviembre de 2013, 21:00 Hrs]

Los Impuestos Ambientales en relación con el Principio de Capacidad, <http://bibliotecavirtual.dgb.umich.mx:8083/jspui/bitstream/123456789/8177/1/LOSIMPUESTOSAMBIENTALESENRELACIONCONELPRINCIPIODECAPACIDADCO.pdf>; [Consulta: 23 de Mayo de 2014, 17:34 Hrs].

SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. *Factura Electrónica*, (en línea), [http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/asistencia\\_contribuyente/principiante\\_s/comprobantes\\_fiscales/66\\_19264.html](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/asistencia_contribuyente/principiante_s/comprobantes_fiscales/66_19264.html), México, [Consulta: 20 de Diciembre de 2013, 22:00 Hrs].

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. *Guía para solicitar el certificado de sello digital (CSD)* (en línea)

<http://www.factdigital.com/docs/GUIA%20DEL%20CSD.pdf>, México, [Consulta: 30 de Noviembre de 2013, 16:00 Hrs].

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Asistencia para contribuyentes*  
[http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/asistencia\\_contribuyente/principiantes/comprobantes\\_fiscales/66\\_19264.html](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/asistencia_contribuyente/principiantes/comprobantes_fiscales/66_19264.html) [Consulta: 3 de Febrero de 2014, 12:27 Hrs]

Trade Group Miami Media, LLC. Comprobantes Electrónicos, Latin Santiago Gutiérrez Director Editorial (en línea), <http://es.latintrade.com/contact-us/>, [Consulta: 23 de Agosto de 2013, 15:00 Hrs].

XML Signature Syntax and Processing (Second Edition), (en línea)  
<http://www.w3.org/TR/xmlsig-core/> [Consulta: 9 de Junio de 2013, 20:00 Hrs].