



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

PERSONAS MORALES: VERACIDAD Y CERTEZA
JURÍDICA EN EL CUMPLIMIENTO DE SUS
OBLIGACIONES FISCALES A TRAVÉS DE
MEDIOS ELECTRÓNICOS.

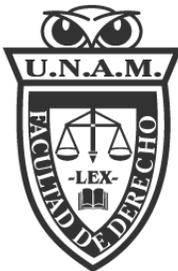
T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADA EN DERECHO

P R E S E N T A:
CARINA MONSERRAT GUTIÉRREZ INFANTE

ASESORA
MAESTRA MARÍA ELISA VÁZQUEZ SILVA



CIUDAD UNIVERSITARIA, CD. MX., 2017



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

PARA SABER ALGO,
NO BASTA CON HABERLO APRENDIDO
-SÉNECA-

AGRADECIMIENTOS

A mis padres

Carmen y Roberto. La distancia sólo se midió en kilómetros, infinitas gracias por el apoyo brindado a lo largo de mi formación profesional y en mi vida académica. Querida madre sin tus consejos y cariño no hubiera sido posible la culminación de este trabajo. Querido padre, tu disciplina fue base para convertirme en la mujer responsable e independiente que soy.

A mis hermanos

Edwin, y en especial a ti Gaby, por estar presente en todo momento y alentarme a cumplir una de mis metas más importantes en mi vida. Los amo.

A mi tío "Ito"†

Por haber creído en mí, por enseñarme que todo es posible si te lo propones, y heredarme esos deseos de superación, sé que estarías orgulloso de mí.

A ti Eduardo Hernández

Por ayudarme a perseverar, y hacer de mí una mujer más fuerte ante cualquier obstáculo.

A mis maestros y mi alma máter

Todos aquéllos que participaron en mi formación profesional, inculcándome un amor por el Derecho y por consecuente una vocación profesional, en especial a la Maestra María Elisa Vázquez Silva, y la Doctora Margarita Palomimo Guerrero, por brindarme un apoyo incondicional, conocimientos, experiencia, así como la paciencia y ánimos para culminar la licenciatura con la realización del presente trabajo.

A mis amigos

Aquéllos quienes conocí, compartí momentos inolvidables, y me ayudaron a crecer como persona, en nuestra querida UNAM: Prepa 4, y Facultad de Derecho UNAM. Gracias por sus consejos y estar presentes en uno de los momentos más especiales en mi vida.

...A todo aquél que lo creyó posible.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO 1. LA RELACIÓN JURÍDICO- TRIBUTARIA	3
1.1.¿Qué es una contribución?	3
1.1.2. Clasificación de las Contribuciones	5
1.1.2.1. Impuestos	6
1.1.2.2. Aportaciones de Seguridad Social	8
1.1.2.3. Contribuciones de Mejoras	9
1.1.2.4. Derechos	10
1.1.3. Accesorios de las contribuciones	11
1.1.3.1. Multas e Infracciones	12
1.1.3.2. Recargos y Actualización	13
1.1.3.3. Gastos de Ejecución	14
1.1.3.4. Indemnización 20% cheques devueltos	15
1.1.4. Productos y Aprovechamientos	15
1.2. Hecho Generador y Hecho imponible	17
1.3. La Relación Jurídico-Tributaria	18
1.3.1. Sujeto activo	19
1.3.1.1. La Federación, entidades federativas y municipios	19
1.3.2. Sujeto pasivo	20
1.3.2.1. Personas Físicas y Personas Morales	21
CAPÍTULO 2. PERSONAS MORALES Y SUS OBLIGACIONES FISCALES	22
2.1. Persona Moral	22
2.1.1. Concepto	22
2.1.2. Antecedentes	24
2.2. Obligaciones fiscales de las personas morales	26
2.2.1. Obligaciones materiales	27
2.2.2. Obligaciones formales (Artículo 76 de la ley del Impuesto Sobre la Renta)	28
2.2.3. Extinción de las obligaciones fiscales	30
2.2.3.1. Pago	30
2.2.3.2. Condonación	31
2.2.3.3. Compensación	31

2.2.3.4. Prescripción	32
2.2.3.5. Caducidad	32
2.2.3.6. Cancelación.....	33
2.3. Clasificación de las personas morales	33
2.3.1. Régimen General de Ley	34
2.3.1.1. Sujetos	35
2.3.1.2. Obligaciones fiscales en particular.....	37
2.3.1.3. Estímulos fiscales	39
2.3.2. Régimen de Coordinados	39
2.3.2.1. Sujetos	40
2.3.2.2. Obligaciones fiscales en particular.....	40
2.3.2.3. Facilidades Administrativas	41
2.3.3. Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas, y pesqueras.....	42
2.3.3.1. Sujetos	43
2.3.3.2. Obligaciones fiscales en particular.....	44
2.3.3.3. Facilidades Administrativas	45
2.4. Personas morales con fines no lucrativos	45
2.4.1. Por acta constitutiva ante fedatario público.....	47
2.4.2. Publicación en el Diario Oficial de la Federación (DOF)	48
2.4.3. Por registro constitutivo.....	49
2.4.4. Por contrato	49
2.4.5. Obligaciones en general	50
2.5. Régimen opcional para grupos de sociedades	51
2.5.1. Sujetos.....	51
2.5.2. Obligaciones en particular	52
2.5.3. Facilidades administrativas	53
CAPÍTULO 3. USO DE LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN PERSONAS MORALES	54
3.1. Medios Electrónicos	54
3.2. Medios de autenticidad	55
3.2.1. E.firma (Firma electrónica).....	55
3.2.1.1. Antecedentes	55
3.2.1.2. Concepto	57

3.2.1.3. Generación a través de la Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente	59
3.2.1.4. Renovación	60
3.2.1.4.1. Presencial en la Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente	61
3.2.1.4.2. Por internet	62
3.2.1.5. Revocación	64
3.2.1.6. Aplicación en el cumplimiento de las obligaciones fiscales	65
3.2.2. Certificado de Sello Digital (CSD)	66
3.2.2.1. Concepto	66
3.2.2.2. Generación a través de la aplicación Certifica y aplicación en el cumplimiento de las obligaciones fiscales	67
3.2.3. Contraseña (Clave CIEC)	69
3.2.3.1. Concepto y generación	70
3.2.3.2. Aplicación en el cumplimiento de las obligaciones fiscales	71
3.3. Esquema de facturación para la emisión de comprobantes fiscales digitales a través de internet (CFDI)	72
3.3.1. Antecedentes y medios de facturación	73
3.3.1.1. Factura Fácil	75
3.3.1.2. Herramienta gratuita	75
3.3.1.3. Proveedor o Auxiliar de facturación	78
3.3.2. Consultar, cancelar y recuperar comprobantes fiscales	80
3.3.3. Alcances jurídicos-fiscales	84
3.4. Presentación de declaraciones	86
3.4.1. Declaración anual y declaración provisional	86
3.4.3. Declaraciones informativas	87
3.5. Mi Portal	89
3.6. Buzón tributario	91
3.6.1. Concepto	91
3.6.2. Aplicación para el cumplimiento de las obligaciones fiscales	92
3.6.3. Alcances jurídicos-fiscales	93
3.7. Contabilidad electrónica	96
3.7.1. Reforma fiscal 2014	96
3.7.2. Obligación fiscal	97

3.7.3. Anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal (balanza de comprobación, catálogo de cuenta, y pólizas)	100
CAPITULO 4 VERACIDAD Y CERTEZA JURÍDICA DE LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS PARA EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES..	102
4.1. Veracidad y certeza jurídica	102
4.1.1. Veracidad jurídica	102
4.1.2. Certeza Jurídica	104
4.2. Seguridad jurídica	107
4.3. Principio de legalidad en materia administrativa	108
4.4. Eficacia de los medios electrónicos para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales	109
4.4.1. Expectativa del Servicio de Administración Tributaria de los medios electrónicos.	110
4.4.2. Realidad del contribuyente personas morales	113
4.5. Pretensiones de la autoridad y de las personas morales del uso de medios electrónicos para el cumplimiento de obligaciones fiscales	116
CONCLUSIONES	118
BIBLIOGRAFÍA	126

INTRODUCCIÓN

La presente investigación, se genera a partir de la necesidad de las personas morales en buscar una veracidad y certeza jurídica en el uso de los medios electrónicos proporcionados por el SAT para cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Hay que recordar que antes de que se originara el auxiliar de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público: el SAT (Servicio de Administración Tributaria), los contribuyentes acudían a “Hacienda” para realizar diferentes trámites fiscales, los cuales eran procesos tediosos, engorrosos, filas enormes, para que el mismo obtuviera una atención del personal de esta institución. Por ende, se legisló sobre medios electrónicos y el uso de internet, para crear un país adaptado a medios tecnológicos para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y otros, por ende alcanzar un crecimiento social, económico, y jurídico-fiscal, como otras potencias mundiales.

Es muy interesante que desde el año 2005 se empieza a estructurar el primer medio de autenticación tecnológica, que es la e.firma (firma electrónica) y con posterioridad la contraseña de ocho dígitos alfanuméricos, paso importante para la autoridad, ya que los contribuyentes ahora se identificarían con la misma para realizar distintos trámites fiscales, o la presentación de sus obligaciones fiscales. La primera institución pionera en generar este medio de autenticación fue BANXICO, tuvo tal éxito que hoy en día distintas instituciones gubernamentales trabajan en una implementación de la e.firma para generar trámites.

En esta investigación el lector podrá verificar la relación jurídico-tributaria, y lo que surge de ella, como la obligación constitucional de contribuir al gasto público, la clasificación de las contribuciones, quien es considerado como sujeto activo y pasivo de la relación. Con posterioridad a lo antes mencionado, se registra el concepto, clasificación, obligaciones y facilidades fiscales de las personas morales, las cuales son columna de esta investigación. El lector una

vez conociendo que tipo de contribuciones y por qué se deben de pagar, además de conocer sobre las personas morales, revisará el uso de los medios electrónicos en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, así como los programas que la persona moral utiliza. Se generan entrevistas directas con la autoridad fiscal, la Subadministradora del Servicio de Administración Tributaria de la Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente, la Licenciada en Contaduría Paola Adriana López Ruíz, y en la voz de un contribuyente el Licenciado en Contaduría José Ángel Pérez Arias, lo cual da a la investigación un panorama real con lo que sucede a la hora de cumplir las obligaciones fiscales por medios electrónicos. Se derivan diversas opiniones, sobre las ventajas y desventajas tanto de la autoridad como de los contribuyentes en utilizar estos medios electrónicos para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, es ahí cuando se origina el último capítulo de esta investigación, el cual trata de explicar la veracidad.

El objetivo de esta investigación, es generar una cultura contributiva en el país, que la autoridad fiscal proporcione medios electrónicos más óptimos para cumplir las obligaciones fiscales, y que la persona moral aprenda a generar sus obligaciones en tiempo y forma a efecto de no saturar los medios electrónicos. Es debatir si en realidad existe una certeza y veracidad jurídica en el uso de los mismos, al igual que implementar acciones a efecto de que se pueda alcanzar el objetivo prometido por parte de la autoridad fiscal hacia los contribuyentes.

CAPÍTULO 1. LA RELACIÓN JURÍDICO- TRIBUTARIA

1.1.¿Qué es una contribución?

Contribución, proviene del latín contributio, -ōnis, (acción y efecto de contribuir), definido por la Real Academia Española como “ f.Der. Tributo que se exige a quien se beneficia de la realización de obras públicas o del establecimiento de servicios públicos” ¹

Lo anterior define a una contribución como un tributo exigible a una persona, para que satisfaga sus necesidades y se beneficie, dentro de su convivencia social, como puede ser de obras públicas, tales como carreteras y caminos, así como de servicios públicos como alumbrado público, espacios recreativos y en materia educativa.

Así mismo, Luis García-López Guerrero, en un concepto más jurídico, menciona que contribución se refiere a “los ingresos que percibe el Estado, reconocido en la ley mediante aportaciones pecunarias que en forma obligatoria son exigidas a los particulares, y que sirven para que el gobierno del país pueda cumplir con su función pública o, dicho de otra manera, para que satisfaga las necesidades colectivas.”²

En materia jurídica, una contribución se considera un ingreso que percibe el Estado, exigido a los particulares, con el objetivo de cumplir una función pública, es decir para satisfacer las necesidades que tengan los particulares de forma colectiva.

¹Real Academia Española. *En Diccionario de la lengua española* (23 ed.), octubre 2014. Recuperado de <http://lema.rae.es/drae/?val=contribuci%C3%B3n>

² García López-Guerrero, Luis. *Derecho de los contribuyentes*, Universidad Nacional Autónoma de México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2000, p.p. 4.

Ahora bien, el maestro Jesús Quintana Valtierra, lo concibe de forma genérica como “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da a lugar a relaciones jurídicas de derecho público”³, se está de acuerdo que es una prestación en dinero de manera obligatoria la cual exige el Estado en su potestad, para que exista una relación jurídica Estado- Gobernado.

En virtud de todo lo anterior, mi propia definición de contribución quedaría de la siguiente manera: “Ingreso que percibe el estado, el cual es exigible gracias a la potestad del mismo, con el objetivo de satisfacer las necesidades que requiera el particular en su convivencia social”, mediante el cual podemos encontrar los elementos siguientes:

- a) Es un ingreso que percibe el Estado a cargo de un particular
- b) El Estado tiene potestad de exigir ese ingreso al particular
- c) La contribución debe de estar ordenada en una ley
- d) El objetivo de una contribución es satisfacer las necesidades colectivas del particular

Es entonces que una contribución es un ingreso en dinero o en especie, exigible que percibe el estado para satisfacer las necesidades de su gobernado. Se puede mencionar que las contribuciones se clasifican de la siguiente manera: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, y derechos, los cuales se detallan a continuación los cuales se detallan a continuación, indicando algunas particularidades que las diferencian, así como su concepto el destino de los mismos, entre otros.

³ Quintana Valtierra, Jesús. *Derecho Tributario Mexicano*, Edt. Trillas, México, 2008, p.p.39.

1.1.2. Clasificación de las Contribuciones

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2° establece una clasificación de las contribuciones:

“Artículo 2.- 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 conformidad con lo anterior, podemos observar que en ley existen las siguientes contribuciones: Impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones y mejoras, y derechos, los cuales se explicarán en un amplio panorama a continuación.

1.1.2.1. Impuestos

Es necesario precisar que lo estipulado en el Código Fiscal de la Federación, es una pretensión de un concepto de impuesto, toda vez que sólo hace referencia cuales son, más no que son, al mencionar que son contribuciones distintas a las señaladas en las fracciones II,III, y IV del mismo artículo.

Es así que tenemos una definición con mayor claridad en el Código Fiscal de la Federación de 1967, donde se señala que los impuestos eran considerados como las prestaciones en dinero o en especie que fijaba la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de las personas físicas o morales para cubrir los gastos públicos.⁴ El objetivo de recaudar impuestos es cubrir el gasto público, y así nace la obligación constitucional de los mexicanos el contribuir al mismo, el impuesto puede ser otorgado en dinero o en especie, y los obligados son las personas físicas y morales.

Sin embargo el maestro Rodríguez Lobato, los define como la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que exista para ellas contraprestación o beneficio especial de inmediato⁵. Conforme a lo anterior se puede encontrar las siguientes características:

- a) Los impuestos son contribuciones.
- b) Están a cargo de las personas físicas y morales.
- c) La obligación de pagar dicho impuesto al Estado está a cargo de aquéllas personas cuya situación coincide con el hecho generador del crédito fiscal.
- d) Deben destinarse al gasto público.

⁴ Cfr. Ponce Gómez, Francisco, *Derecho Fiscal*, 11ª ed., Editorial Limusa, 2007, p.p.32.

⁵ Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*, 2ª ed., Editorial Harla, México 1994, p.p.61.

Es así que un impuesto forma parte de las contribuciones, es una prestación obligatoria de personas físicas y morales, en dinero o en especie, la cual se destina para cubrir con el gasto público. Existen además varios tipos de impuestos, una clasificación en general es mencionada por Hugo Carrasco Iriarte⁶:

- a) **Directos:** Aquéllos que no pueden ser trasladados y el sujeto pasivo al tenerlo en su patrimonio no lo puede recuperar de las otras personas, por ejemplo es el Impuesto Sobre la Renta.
- b) **Indirectos:** A contrario sensu de los Directos, son aquéllos que pueden ser trasladados gravando el consumo, de modo que inciden en el patrimonio de las otras personas, por ejemplo es el Impuesto al Valor Agregado.
- c) **Reales:** No toman en cuenta a las personas, si no exclusivamente se enfocan al gravamen de bienes o cosas, por ejemplo tenemos al Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles.
- d) **Personales:** Se toma en cuenta a las personas que vayan a realizar el pago del impuesto, por ejemplo puede ser nuevamente, el Impuesto sobre la Renta.
- e) **Específicos:** Se establecen atendiendo a la unidad de medida o calidad de lo que se está gravando, por ejemplo el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
- f) **Ad-valorem:** Se establecen atendiendo al valor de lo que se grava, como ejemplo nuevamente se puede mencionar el Impuesto al Valor Agregado.
- g) **Generales:** Grava distintas actividades de una misma naturaleza, nuevamente puedo citar al Impuesto sobre la Renta.
- h) **Especiales:** Grava una actividad en específico, por ejemplo el Impuesto al Depósito que dejó su vigencia a partir del año 2014.
- i) **Con fines fiscales:** Con ellos se contribuye directamente al gasto público, y como ejemplo son los mencionados anteriormente.
- j) **Con fines extrafiscales:** No necesariamente se recaudan para obtener ingresos para satisfacer el gasto público, ya que su objetivo es de carácter social o económico.
- k) **Alcabalatorios:** Gravan la circulación de mercancías en territorio determinado,⁷ y un ejemplo puede ser los de comercio exterior.

⁶ Cfr. Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I*, 6ª ed., Edit. Porrúa, México, D.F., 2010, p.137

⁷ Montelongo Valencia, Orlando, *Introducción al Derecho de las Finanzas Públicas, Manual*, Edit. Flores Editor y Distribuidor, S.A. de C.V., México, D.F. 2012, p.p.128

Derivado de lo anterior se puede observar que el objetivo de los impuestos es destinarse al gasto público, y que cada impuesto es especial al gravar distintas situaciones jurídicas-fiscales, no es lo mismo el Impuesto sobre la Renta que grava los ingresos de los contribuyentes, a diferencia con el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios que grava una unidad de medida. A continuación se sigue con la clasificación de las contribuciones, mencionando a las aportaciones de seguridad social.

1.1.2.2. Aportaciones de Seguridad Social

Estas contribuciones son ingresos a cargo de personas físicas y morales recaudados por organismos descentralizados y no directamente por el estado, con el objetivo de cumplir con obligaciones en materia de seguridad social así como de obtener un beneficio por servicios de seguridad social.

Las cuotas y aportaciones que se recaudan son las que provienen del Instituto Mexicano de Seguridad Social (IMSS), Instituto del Fondo de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE) e Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas (ISSFAM).

Así mismo, las aportaciones de seguridad social de acuerdo al artículo 1 fracción VII de la Ley de Ingresos de la Federación, comprenden lo siguiente⁸:

- a) Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
- b) Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.
- c) Cuotas del sistema de ahorro para el retiro a cargo de los patrones.
- d) Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores.

⁸ Montelongo Valencia, Orlando, *Ob.cit.*, p.p. 160

- e) Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.”

Es entonces que en las aportaciones de seguridad social no se incluye su producto en el presupuesto del estado, esto es que su beneficio está excluido de los ingresos del Estado; la recaudación no está a cargo de los Organismos Fiscales del Estado, como bien se mencionó antes, la recaudación y exigibilidad la hacen organismos descentralizados; y el importe de todo lo recaudado no ingresa directamente a la Tesorería del Estado, si no que forma parte del patrimonio del recaudador y administrador de fondos.⁹

Estas contribuciones responden a exigencias de los particulares en un tema económico-sociales, toda vez favorecen en obtener una atención médica, prestaciones a los trabajadores, un hogar digno, un ahorro para el retiro englobado a una seguridad social proporcionada a los gobernados que a comparación de las contribuciones de mejoras ayudan a estar beneficiado de una obra o servicio público, que a continuación se explicará.

1.1.2.3. Contribuciones de Mejoras

Estas contribuciones tienen un carácter obligatorio para que los particulares se beneficien de una obra o servicio público que el estado le proporciona, en consecuencia, esta contribución la paga únicamente los sujetos que obtienen el beneficio directo e inmediato de una obra y/o servicio público.

Como ejemplo de lo anterior, podemos decir que los particulares se benefician de obras públicas tales como carreteras, parques, puentes, y como servicios el alumbrado público, y los que son en materia educativa (escuelas). Ahora bien la única contribución de mejoras a nivel federal es la Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica, la cual se encuentra en la Ley de

⁹ Cfr. Ponce Gómez, Francisco, *Derecho Fiscal*, 11ª ed., Editorial Limusa, 2007, p.p.33.

Contribución de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica, que hace referencia al uso, aprovechamiento, explotación, distribución o descarga de aguas nacionales sean superficiales o del subsuelo, así como la reparación, terminación ampliación y modernización de las mismas.

Entre las características esenciales de estas contribuciones podemos mencionar las señaladas por el Maestro Rodríguez Lobato¹⁰:

- a) Se cubren sólo cuando existe un beneficio especial por la realización de una actividad estatal de interés general.
- b) El cobro debe fundarse en la ley.
- c) La prestación del servicio o la realización de la obra debe efectuarla la Administración Activa o Centralizada.
- d) La prestación debe ser proporcional y equitativa.
- e) El pago es obligatorio.

Es así que las contribuciones de mejoras, se pagan para que el gobernado obtenga un beneficio de obras y servicios públicos, creando un espacio para una convivencia agradable y confortable, además de un mantenimiento a obras como carreteras, edificios públicos utilizados para bibliotecas, o teatros. Continuando con la clasificación de las contribuciones, por último tenemos a los Derechos, los cuales se cobran a la población mexicana por recibir servicios de Derecho Público, los cuales se explicarán a continuación.

1.1.2.4. Derechos

En la legislación mexicana son considerados aquellas contribuciones establecidas en ley por servicios que presta el estado derivado de sus funciones de Derecho Público. Como características de estas contribuciones, es que son

¹⁰ Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*, 2° ed., Editorial Harla, México 1994, p.p.85-87.

establecidas por el estado, obligatorias al momento en que se otorga un servicio público, son en dinero, y nacen de una prestación de servicio por parte del Estado.

El estado presta servicios propios de su administración, o bien permite el uso de calles, carreteras, e incluso plazas hacia los gobernados, y por consecuencia se tiene que pagar un impuesto.

Se pueden pagar Derechos en la Secretaría de Economía, de Turismo, de Gobernación entre otros. Además, existen derechos por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales, de los bienes culturales propiedad de la nación, o bien el derecho por el uso, goce o aprovechamiento del espacio aéreo.

1.1.3. Accesorios de las contribuciones

Según la Real Academia Española, accesorio se refiere a: (*de acceso*), que depende de lo principal o se le une por accidente.¹¹ Los accesorios de las contribuciones como bien lo menciona el autor Narciso Sánchez son aquellos que: “Se generan, cuando una persona física y moral cuya situación coincide con el hecho generador de una contribución o de un aprovechamiento no cubre el importe principal dentro del plazo, día o momento previsto en la norma jurídica respectiva, propiciándose con ello una infracción de índole fiscal, o simplemente cuando se concede una prórroga para el pago de impuestos, derechos o contribuciones especiales.

También tienen su origen cuando el Estado inicia un procedimiento administrativo de ejecución y que como consecuencia se generan gastos de

¹¹Real Academia Española. *En Diccionario de la lengua española* (23 ed.), octubre 2014. Recuperado de: <http://lema.rae.es/drae/?val=accesorio>

ejecución; o al efectuarse el pago de contribuciones o aprovechamientos mediante cheques con cargo de alguna institución de crédito y ésta por alguna causa no paga el documento”¹²

De acuerdo a lo anterior entendemos que los accesorios de las contribuciones siguen la suerte de lo principal, es decir de la contribución propia, es entonces que si la contribución fiscalmente no se cumple en tiempo y forma, es cuando surge el accesorio, manifestándose en multas, recargos, sanciones, gastos de ejecución o bien indemnizaciones del 20% por cheques devueltos. A continuación se explican las multas e infracciones.

1.1.3.1. Multas e Infracciones

Según el autor Narciso Sánchez, la multa se refiere a “Las sanciones de carácter pecuniario que fincan las autoridades fiscales y administrativas a los infractores de las leyes y los reglamentos de la misma naturaleza”¹³

De acuerdo a lo anterior, una multa es una sanción por no cumplir las leyes y reglamentos fiscales y administrativos. Ahora bien, una multa fiscal refiere a una negativa en cumplimiento de tiempo y forma, mientras que una multa administrativa es cuando una persona transgrede los lineamientos administrativos, prueba de ello es una multa por conducir sin cinturón de seguridad.

Las multas fiscales para que puedan ser exigidas por la autoridad fiscal deben de estar fundadas y motivadas en ley. La autoridad puede condonar o perdonar el 100% de las multas fiscales, y el contribuyente debe generar una solicitud a la autoridad. Y por último el contribuyente puede cumplir sus obligaciones de

¹² Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*, Editorial: Porrúa, México 2011. p.p.362.

¹³ Sánchez Gómez Narciso, *Ob.cit*, p.p. 362

manera espontánea, esto es sin un requerimiento de la autoridad sobre sus obligaciones para no hacerse acreedor al pago de una multa.

Ahora bien, dentro del Código Fiscal de la Federación nos hace mención a la infracción, que de igual manera se considera una sanción pero a diferencia de la multa, es de carácter judicial. Las infracciones fiscales están relacionadas con el RFC; con la obligación de pago de contribuciones así como la presentación de declaraciones, avisos, y otros; con la contabilidad; con las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo; para los usuarios de servicios de cuentahabientes de las instituciones de crédito; con la facultad de comprobación; marbetes y precintos; funcionarios y empleados públicos; entre otros. A continuación se explicarán los recargos y actualizaciones, que también forman parte de los accesorios, considerados de igual manera como un ingreso que percibe el estado por no cumplir correctamente las obligaciones fiscales.

1.1.3.2. Recargos y Actualización

Los recargos son considerados una indemnización a la autoridad, derivado que el contribuyente no entera en tiempo y forma sus obligaciones. Ahora bien, la actualización se refiere a un procedimiento para traer el valor actual el monto de una contribución adeudada, este procedimiento se realiza dividiendo el Índice Nacional de Precios al consumidor (INPC) del mes inmediato anterior a aquel se debió realizar el pago de la contribución, donde se obtendrá un factor, este procedimiento se encuentra contemplado en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, y de manera gráfica queda de la siguiente manera:

$$\text{Factor de actualización} = \frac{\text{INPC al consumidor del mes inmediato anterior al más reciente del periodo}}{\text{INPC al consumidor del mes anterior al más antiguo}}$$

Es así que entendemos la funcionalidad de los recargos, los cuales tienen el objetivo de indemnizar al fisco por no cumplir la obligación fiscal en tiempo y forma. A continuación, veremos un accesorio más, mediante el cual su objetivo principal es que el fisco cobre por los gastos que derivan del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

1.1.3.3. Gastos de Ejecución

Los gastos de ejecución “son aquéllos efectuados por las autoridades fiscales con motivo de la iniciación de un Procedimiento Administrativo de Ejecución, y los cuales deben ser reembolsados por el deudor de un tributo o de un aprovechamiento, en la forma, términos y modalidades previstas en la legislación relativa respetándose la legalidad en su aplicación.”¹⁴

De lo anterior, cuando el contribuyente paga estos gastos de ejecución, se hacen de acuerdo al requerimiento de embargo, la diligencia de embargo y por último el remate.

Así mismo, el Procedimiento Administrativo de Ejecución se inicia cuando el pago de los créditos fiscales que no fueron cubiertos y garantizados dentro de los plazos establecidos en ley se convierten en exigibles por la autoridad hacia el contribuyente. Ahora bien, siempre que inicie este PAE, las personas físicas y morales estarán obligadas a pagar el 2% por concepto de requerimiento de embargo, 2% por concepto de embargo y 2% por concepto de remate. Es entonces que los gastos de ejecución son considerados una indemnización por iniciar un Procedimiento Administrativo de Ejecución, por último tenemos a otra indemnización al fisco, por concepto de cheques devueltos, que a continuación se explicarán a detalle.

¹⁴ *Sánchez Gómez Narciso, Ob.cit.,p.p. 345.*

1.1.3.4. Indemnización 20% cheques devueltos

Según el autor Narciso Sánchez, menciona que los cheques devueltos llevan como finalidad resarcir los daños y perjuicios causados al fisco cuando no es pagado a tiempo un cheque que haya recibido la autoridad competente en concepto del entero de alguno de dichos conceptos.¹⁵ Cuando un contribuyente pretenda pagar contribuciones y aprovechamientos mediante cheque, la autoridad tiene la facultad de recibir el cobro junto con una indemnización que será del 20% del valor de éste, toda vez que el contribuyente no generó el pago en tiempo. Se requerirá al contribuyente en un plazo de tres días, así mismo se cobrará el monto mediante un Procedimiento Administrativo de Ejecución, y por último tendrá tres días para acreditar con pruebas documentales procedentes que se realizó dicho pago o que no se realizó por causas exclusivamente imputables a la institución de crédito.

Es así que si un contribuyente pretende pagar con un cheque, tiene que cumplir específicamente con los requerimientos que el Servicio de Administración Tributaria le proporcione en reglas de carácter general, de lo contrario le será devuelto y pagará una indemnización del 20% del importe, perjudicando al contribuyente y beneficiando a la autoridad. Ahora bien los productos y aprovechamientos son considerados contraprestaciones por servicios que presta en estado en funciones de derecho privado, sin embargo forma parte de la recaudación para el gasto público, y a continuación se explicará en qué consisten.

1.1.4. Productos y Aprovechamientos

En el artículo 3 párrafo cuarto del Código Fiscal de la Federación, nos menciona, que son considerados productos: “las contraprestaciones por los servicios que

¹⁵ Cfr. Sánchez Gómez Narciso, *Ob.cit.*,p.p. 366.

preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado”.

El autor Narciso Sánchez, los define como: “los ingresos por vías de Derecho Privado del Estado que se perciben tanto por el desarrollo de sus actividades de carácter mercantil o empresarial, o por prestar ciertos servicios a particulares que se asimilan a las tareas propias de la iniciativa privada, en el ámbito económico, pero también se adquieren por usar, explotar, aprovechar o enajenar los bienes del dominio privado del sector público, y por donaciones, herencias y legados a su favor”¹⁶

Los productos refieren a los ingresos que percibe el Estado cuando ejerce el derecho privado, es decir entre particulares. Un ejemplo es la Lotería Nacional para la Asistencia Pública, al ser una institución del gobierno de México facultada para hacer juegos y sorteos legales, los productos se obtienen al vender los billetes de lotería en diferentes sorteos.

Nuevamente en el artículo 3 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, nos menciona que aprovechamientos son: “los ingresos que percibe el Estado por funciones de Derecho Público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal”.

Mientras que para Narciso Sánchez, son considerados como: “los ingresos que bajo normas de Derecho Público anualmente se expiden para la federación, las entidades federativas y los municipios para cubrir el gasto público, contenido en el presupuesto de egresos respectivo, y que en virtud el Estado hace uso de su potestad soberana para instituirlos, requerirlos y garantizar su importe, siendo

¹⁶ *Sánchez Gómez Narciso, Ob.cit.,p.p. 350.*

distintas de las contribuciones a los productos y a los ingresos derivados de financiamiento”¹⁷

Es entonces que a diferencia de los productos, los aprovechamientos son ingresos que están contenidos en el presupuesto de egresos. Un ejemplo es los derivados de obras públicas de infraestructura hidráulica que pagan las entidades federativas, y municipios de la federación.

1.2. Hecho Generador y Hecho imponible

Como fundamento del hecho generador en las leyes mexicanas, lo podemos verificar en el artículo 6 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, mediante el cual dispone:

“Artículo 6.- 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.”

Hugo Carrasco Iriarte opina que el hecho generador se refiere a que: “el contribuyente tendrá la obligación de pagar las contribuciones y sus accesorios, cuando se ubique en la situación jurídica o de hecho previstos en la norma impositiva de la cual deriva la obligación fiscal” ¹⁸

Cuando un ciudadano se inscribe al Registro Federal de Contribuyentes, se generan obligaciones fiscales, ya sea persona física o moral, y conforme a su régimen de tributación la autoridad le proporciona una guía de obligaciones la cuáles tiene que cumplir para no generar alguna infracción o crédito fiscal. El hecho generador efectivamente es pagar las contribuciones, y cumplir con las

¹⁷ Sánchez Gómez Narciso, *Ob.cit.*, p.p. 357.

¹⁸ Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I*, 6ª ed., Edit. Porrúa, México, D.F., 2010, p.p.78

obligaciones fiscales desde el momento en que un ciudadano se convierte en contribuyente.

Es así que el hecho generador se traduce en la generación de una obligación y de una relación jurídico-tributaria. Cuando un ciudadano se inscribe ante el Registro Federal del Contribuyente se ubica el hecho generador desde que el ciudadano se convierte en contribuyente obteniendo distintas obligaciones fiscales para contribuir al gasto público.

En cuanto al hecho imponible, Mauricio Yanome Yesak, menciona que es:” la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto que origine la obligación tributaria, es la hipótesis normativa”¹⁹ El hecho imponible de conformidad con lo anterior es el supuesto en ley, es decir cada situación jurídica del contribuyente tiene que estar registrado en leyes fiscales como la obligación de pagar las contribuciones o bien los derechos de los mismos ante el acto administrativo de una autoridad, entre otras situaciones.

1.3. La Relación Jurídico-Tributaria

Carlos Ortega, opina que la relación jurídico-tributaria refiere: “El nexo o vínculo de carácter personal que surge cuando se produce la situación descrita hipotéticamente en la norma (hecho imponible), entre el Estado u otra entidad pública que en consecuencia tiene el derecho-deber de exigir la prestación tributaria (sujeto activo) y la persona a cuyo cargo ha puesto la ley el pago de dicha prestación(sujeto pasivo).”²⁰

¹⁹ Yanome Yesaki, Mauricio, *Compendio de Derecho Fiscal*, Editorial Porrúa, México, 2009, p.p.153

²⁰ Ortega Carreón, Carlos Alberto, *Derecho Fiscal*, Editorial Porrúa, México, 2009, p.p.62.

En la relación jurídica-tributaria existe un sujeto activo que es el estado y el cual exige la prestación tributaria, y también existe un sujeto pasivo quien tiene el deber de cumplir esa prestación tributaria, los cuales tienen un nexo de carácter personal. A continuación se explicará en que consiste el sujeto activo y el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

1.3.1. Sujeto activo

El sujeto activo es la entidad pública que conforme a la norma fundante y las leyes fiscales tiene el poder tributario o fiscal necesario para hacer exigible el cumplimiento de la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo aun en contra de su voluntad a través del procedimiento económico coactivo.²¹ El sujeto activo lo conforman: la Federación, el Distrito Federal, las entidades federativas así como los municipios, en general, el estado. Ahora bien, veremos a continuación cada uno de los sujetos activos.

1.3.1.1. La Federación, entidades federativas y municipios

Según la Real Academia Española, federación proviene (Del lat. *foederatio*, *-ōnis*), que significa Estado Federal.²²

Las entidades federativas son los estados que forman a la república mexicana, actualmente son 33 entidades(incluyendo la Ciudad de México), se conformaron inicialmente con 32 entidades y un Distrito Federal en el decreto de 1917 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ahora bien, municipio según la Real Academia Española, proviene del latín *Municipium*, que significa conjunto de habitantes de un mismo término jurisdiccional, regido por un

²¹Cfr. Yanome Yesaki, Mauricio, *Compendio de Derecho Fiscal*, Editorial Porrúa, México, 2009, p.p.124.

²²Real Academia Española. *En Diccionario de la lengua española* (23 ed.), octubre 2014. Recuperado de <http://buscon.rae.es/drae/srv/search?val=federaci%F3n>

ayuntamiento, en México hasta el año 2015 existen alrededor de 2,457 municipios.²³

Es importante mencionar la potestad tributaria de cada uno de los sujetos activos. Potestad tributaria, es el poder del sujeto activo para exigir el cumplimiento de pago hacia los contribuyentes para contribuir con el gasto público. Es entonces que los sujetos activos son la federación, los municipios y las entidades federativas incluyendo la Ciudad de México, obteniendo una potestad tributaria para recaudar contribuciones para el gasto público. A continuación se explicará todo lo relacionado con el sujeto pasivo.

1.3.2. Sujeto pasivo

Narciso Sánchez, menciona que el sujeto pasivo es: "La persona física o moral, mexicana o extranjera, que al realizar el acto o hecho engendrador de la contribución, en armonía con lo expresamente estipulado en un precepto legal debe aportar una cantidad en dinero o en especie a la federación, entidad federativa, o municipio que corresponda para costear las erogaciones públicas y debe hacerlo de una manera proporcional y equitativa que se especifique en la ley."²⁴ En efecto el sujeto pasivo es quien está obligado a aportar una cantidad ya sea en dinero o en especie al sujeto activo (federación, entidades federativas, o municipios), con el fin de cubrir el gasto público y este a su vez utilizarlo para las necesidades de la colectividad. Mientras que para Raúl Lobato, 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"²⁵ En este segundo concepto se estipula que el sujeto pasivo es quien debe de satisfacer una obligación, y por consecuente una prestación a

²³ Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), *Catálogo Único de Claves de Áreas Geoestadísticas Estatales, Municipales y Localidades*, Recuperado de: <http://www.inegi.org.mx/geo/contenidos/geoestadistica/catalogoclaves.aspx>

²⁴ Sánchez Gómez Narciso, *Ob.cit.*, p.p. 418

²⁵ Rodríguez Lobato, Raúl, *Ob.cit.*, p.p. 147

favor del fisco, o del sujeto activo. A continuación se menciona una clasificación del sujeto pasivo, el cual está conformada por las personas físicas y morales.

1.3.2.1. Personas Físicas y Personas Morales

En el diccionario de la Real Academia Española nos menciona que “persona proviene del latín *persōna* lo cual significa: máscara de actor”.²⁶ Una persona física es un sujeto que posee derechos y obligaciones fiscales, mientras que una persona moral es la organización de personas y de bienes a la que el derecho reconoce capacidad unitaria para ser sujeto de derechos y obligaciones. A continuación se muestran los regímenes fiscales de las personas físicas y morales:

PERSONAS FÍSICAS	PERSONAS MORALES
1.- Régimen de sueldos, salarios y asimilados a salarios 2.- Régimen de Incorporación Fiscal; Régimen de actividad empresarial y profesional 3.- Régimen de intereses, dividendos, y obtención de premios 4.- Régimen de enajenación y adquisición de bienes 5.- Régimen de arrendamiento 6.- Régimen de AGAPES ²⁷	<p style="text-align: center;">Título II</p> 1.- Régimen general de ley 2.- Régimen de coordinados 3.- Régimen opcional de sociedades 4.- Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas <p style="text-align: center;">Título III</p> 1.- Personas morales sin fines de lucro

²⁶Real Academia Española. *En Diccionario de la lengua española (23 ed.)*, octubre 2014. Recuperado de: <http://dle.rae.es/srv/fetch?id=SjUIL8Z>

²⁷ Actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras.

CAPÍTULO 2. PERSONAS MORALES Y SUS OBLIGACIONES FISCALES

2.1. Persona Moral

En este capítulo se menciona lo referente a las personas morales, su concepto que como veremos más adelante es una figura jurídica ficticia, pero sin embargo es sujeto de derechos y obligaciones.

Además se podrá observar su clasificación de la siguiente manera: régimen general de ley, régimen simplificado, personas morales sin fines de lucro, y régimen opcional de ley, se detallará en qué consiste cada régimen fiscal, quienes pueden pertenecer, obligaciones en particular así como sus obligaciones en general, y las facilidades administrativas que pueden aplicar para que el esquema de tributación sea más efectivo de cumplir.

2.1.1. Concepto

En el diccionario de la real academia española nos menciona que persona proviene del latín *persōna* lo cual significa: máscara de actor, mientras que persona jurídica o moral es la organización de personas o de personas y de bienes a la que el derecho reconoce capacidad unitaria para ser sujeto de derechos y obligaciones, como las corporaciones, asociaciones, sociedades y fundaciones.²⁸

El concepto de máscara de actor en el derecho romano era referido principalmente a las personas físicas, en cuanto a persona moral en efecto proviene de un conjunto de personas físicas las cuales son sujetas de derechos y obligaciones. El Doctor Floris Margadant, menciona que el concepto de persona

²⁸Real Academia Española. *En Diccionario de la lengua española* (23 ed.), octubre 2014. Recuperado de: <http://dle.rae.es/srv/fetch?id=SjUIL8Z>

ha sido artificial, una creación de la cultura y no de la naturaleza, además, que no interesan al derecho todas las calidades reales, físicas o psíquicas del derecho, sino sólo algunas características relevantes para la situación jurídica del sujeto en cuestión, datos como nacionalidad, que tenga su domicilio en tal parte, que sea mayor de edad, entre otros, forman juntos la “máscara.”²⁹

Puede definirse una persona moral como algo artificial toda vez que a comparación de una persona física sabemos que es un individuo, la cual se sabe los datos de su nacionalidad, su domicilio, su edad, características que una persona moral no puede tener como ser humano, pero de forma ficticia es un ente dotado de las mismas, como domicilio fiscal, su edad es conforme a los años transcurridos de su constitución, su nombre, entre otros.

Sin embargo, en la página oficial del Servicio de Administración Tributaria, persona moral significa “una agrupación de personas que se unen con un fin determinado, por ejemplo, una sociedad mercantil, una asociación civil.

De acuerdo con su objeto social, una persona moral puede tributar en regímenes específicos como: régimen general de ley y personas morales con fines no lucrativos”.³⁰ Es un concepto sencillo para quien desea saber el concepto de persona moral, una agrupación (varios individuos) unidos con un fin determinado, el mismo puede ser comercial o bien sin lucro.

Hanks Kelsen, utiliza el término persona jurídica, la cual define como una asociación de hombres a la cual el orden jurídico impone obligaciones y otorga derechos, que no pueden ser considerados obligaciones o derechos de los

²⁹Cfr. Margadant S., Guillermo Floris, *El derecho privado romano: como introducción a la cultura jurídica contemporánea México : Esfinge, 2001, p.p.115.*

³⁰ Sitio oficial del Servicio de Administración Tributaria. Recuperado de: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_morales/Paginas/de_fault.aspx

hombres que constituyen, como miembros.³¹ Las personas morales son también consideradas personas jurídicas, esto es porque están dotadas de derechos y obligaciones, Kelsen menciona que está conformada por una asociación de hombres que sólo son miembros de la persona moral, y considero que entre ellos responsables solidarios. Además el concepto se dice que es ficticio porque en el Derecho, esta institución se crea para dar forma material algo que no existe, tal es el hecho de que es un ente con derechos y obligaciones.

En un derecho comparado, en el país de Francia, en materia civil se define a la persona moral como: “Grupo de bienes o de personas (físicas o morales), grupos de interés a los cuales se les reconoce la personalidad jurídica, en otros términos, la aptitud de adquirir y ejercer derechos subjetivos. La personalidad jurídica de la agrupación no se confunde con la de sus miembros”.³² Es necesario precisar que en derecho fiscal la legislación supletoria es el derecho civil, por lo que en cuanto a Francia respecta, lo define en materia civil como grupo de personas físicas o incluso morales con personalidad jurídica propia, ya que como antes se mencionaba no se debe confundir las obligaciones de los miembros que tienen como persona física con las obligaciones de la persona moral propia. A continuación se mencionan los antecedentes de las personas morales, los cuales sólo se limitan a mencionarse en el derecho romano, ya que es la ciencia donde proviene nuestro derecho mexicano.

2.1.2. Antecedentes

Juan Blanch menciona que el conocimiento histórico del derecho no sólo ayuda a su mejor comprensión sino que es un factor integrante de su misma esencia, o lo que es lo mismo: para saber derecho hay que conocer historia³³, luego

³¹ Kelsen, Hans. *Teoría pura del derecho*, Porrúa, México, 2009, p.p. 184.

³² Larroumet, Cristian, *Derecho civil: introducción al estudio de derecho privado*, Colombia, edit. Legis, 2006, p.p. 252

³³ Fernández, Gerez, Malave. *Hacia un derecho administrativo y fiscal romano: Madrid*, Dykinson, 2011, p.p. 120

entonces, es muy importante remitirnos a la cuna de nuestra legislación mexicana; el derecho romano.

En el derecho romano no se conocían como personas morales, eran personas jurídicas o personas colectivas. Sin embargo para el Doctor Floris Margadant, no considera que personas jurídicas sea correcta, ya que la figura opuesta, “persona física”, pertenece igualmente al terreno jurídico, estas personas sin existencia física son entidades sin realidad material reconocidos por el derecho objetivo como posibles centros de imputación de derechos y deberes subjetivos.³⁴ En el derecho romano, se distinguían dos tipos de personas morales:

A) Corporaciones: Eran compuestas por miembros asociados voluntariamente o por la fuerza de su tradición. Que a su vez se dividían en:

- I. De carácter público: Eran conformados por estados, municipios, el Doctor Margadant menciona que los romanos comprendieron que el estado tenía poder de bienes que no podían considerarse como propiedad de todos los ciudadanos.
- II. De carácter semipúblico: Se formaban por analogía con el Estado y el Municipio, por ejemplo los sindicatos, con personalidad jurídica distinta a la de sus miembros.
- III. De carácter privado: Se dedicaban a la especulación comercial privada, los cuales podían recibir personalidad jurídica, como ejemplo eran la explotación de minas, o de salinas, o bien el arrendamiento de impuestos.

³⁴Margadant S., Guillermo Floris, *Ob.cit.*,p.p.116.

B) Fundaciones: Afectaciones de patrimonios a un fin determinado, las cuales tenían un fin asistencial, o de culto al cristianismo.

Floris Margadant a pesar de que considera que no se deben de nombrar a las personas morales como jurídicas porque puede confundirse con lo relacionado con personas físicas, cabe recalcar que las personas morales son un ente ficticio, porque está formado por varias personas físicas, y por esto se genera un ente con derechos y obligaciones, lo cual si puede ser llamadas personas jurídicas. En la antigua roma, las corporaciones y fundaciones, tenían que estar conformadas de tres personas en adelante, debían tener un representante, un patrimonio propio, y un estatuto. Además la capacidad jurídica de las corporaciones se fue extendiendo como toda evolución del derecho, ya que fueron capaces de recibir el derecho de manumitir esclavos, aceptar legados, y con la llegada de Justiniano el de recibir herencias.

2.2. Obligaciones fiscales de las personas morales

En el derecho existe la obligación de dar, hacer, no hacer y de tolerar. En cuanto a una obligación tributaria Narciso Sánchez lo define como: “Una manifestación de la potestad soberana del Estado, al fincarle a las personas físicas y morales que coincidan con el hecho generador de una contribución, el deber de aportar una parte de riqueza, ingresos o ganancias para cubrir el gasto público; en una forma proporcional o equitativa que dispongan las leyes respectivas.”³⁵

Las personas morales tienen derechos y obligaciones, porque están dentro de una relación jurídico-tributaria. La obligación principal de las personas morales ante el estado es conforme a una obligación constitucional que es el de contribuir al gasto público, posteriormente la autoridad tributaria impone obligaciones

³⁵ *Cfr. Sánchez Gómez Narciso, Ob.cit.,p.p.335*

fiscales en específico como la presentación de declaraciones, pago de impuestos federales, envío de la contabilidad electrónica, entre otros.

Es por eso que se ha decidido separar las mismas en obligaciones materiales que refieren al concepto de dar, además de las obligaciones formales ingresadas en el artículo 76 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, como a continuación se explica.

2.2.1. Obligaciones materiales

Conocida también como obligación de dar, la cual consiste en pagar el impuesto generado y retenido a terceros, en caso de incumplimiento genera el pago de accesorios, tales como recargos, y actualizaciones, gastos de ejecución, entre otros.

Se entiende que la obligación de pago, surge de una obligación a nivel constitucional, de conformidad con el artículo 31 fracción IV, el cual menciona que es obligación de los ciudadanos de este país, el contribuir al gasto público, mientras que en el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación, obliga al pago de contribuciones a las personas físicas y morales residentes en el país, y respecto a las retenciones a terceros se estipula que aunque la persona moral obligada el retenedor no haya efectuado la retención, está obligado a enterar dicha retención a la autoridad, de conformidad con el artículo 6 quinto párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, ¿Cómo deben pagar sus impuestos las personas morales?, la respuesta es, a través de una banca electrónica, toda vez que al momento de obtener su línea de captura, a las personas morales no se les permite acudir a ventanilla bancaria a realizar su pago, o bien hacerlo en efectivo, lo anterior, según la regla 2.8.5.1 de la resolución miscelánea fiscal para el 2017. A continuación se explica la segunda clasificación de las obligaciones de las

personas morales correspondientes a las obligaciones formales las cuales están contenidas en el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación.

2.2.2. Obligaciones formales (Artículo 76 de la ley del Impuesto Sobre la Renta)

Las obligaciones formales son también conocidas como las obligaciones de hacer las cuales se encuentran principalmente en el artículo 76 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, en resumen consisten en:

- A)** Llevar y conservar la contabilidad ya sea en papeles de trabajo o bien en medios electrónicos.
- B)** Expedir los comprobantes fiscales por las actividades que realicen, por los ingresos que se perciban y por las retenciones que efectúen.
- C)** Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias a la fecha en que se termine el ejercicio, además de llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, conforme al sistema de inventarios perpetuo, y cabe recalcar que esta opción es para personas morales con actividades empresariales.
- D)** Presentar declaración anual, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se termine el ejercicio fiscal, con la determinación del resultado fiscal del ejercicio, mediante medios electrónicos.
- E)** Presentar una declaración mensual, o bien un pago provisional, a más tardar el día 17 de cada mes posterior al período que se declara.
- F)** Presentar declaraciones informativas tales como: Declaración Informativa Múltiple; Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (efectos para el impuesto IVA); Declaración por medios magnéticos (DIMM); Declaración informativa de Operaciones Relevantes; Declaración de las contraprestaciones recibidas en efectivo en moneda nacional o extranjera,

así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto sea superior a \$100,000; y Declaración sobre los préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital que reciban en efectivo, en moneda nacional o extranjera, mayores a \$600,000.00, dentro de los quince días posteriores a aquél en el que se reciban las cantidades correspondientes.

- G)** Llevar un registro de las operaciones que efectúen con títulos valor emitidos en serie.
- H)** Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.
- I)** Pago mediante cheque nominativo de la distribución o pago de dividendos.
- J)** Reporte de cumplimiento de obligaciones fiscales a la Asamblea General Ordinaria de Accionistas, cuando opten por dictaminar estados financieros.

Además de las obligaciones materiales y formales de las personas morales, existen otras como la inscripción al RFC, la presentación de avisos, tales como cambio de domicilio, reanudación de actividades, suspensión de actividades, apertura y cierre de establecimiento, entre otros. O bien la presentación de solicitudes, tales como disminución de pagos provisionales, copias certificadas, además existen solicitudes para apegarse a distintos estímulos fiscales, entre otros.

Es así que las obligaciones formales consisten en procesos que debe seguir el contribuyente a efecto de proporcionar información contable y fiscal a las autoridades, y así tener un control general sobre sus ingresos y gastos. Además de las obligaciones materiales y formales, existen obligaciones importantes que el contribuyente debe cumplir a efecto de presentar correctamente todo trámite o aviso fiscal. A continuación se detalla la extinción

de las obligaciones fiscales de las personas morales, que como consecuencia también se efectúa una extinción de la relación jurídico-tributaria.

2.2.3. Extinción de las obligaciones fiscales

Según la Real Academia Española, extinción significa: “Acción y efecto de extinguir o extinguirse³⁶, que a su vez extinguirse significa hacer que cesen o se acaben del todo ciertas cosas que desaparecen gradualmente.”³⁷

La extinción de la Relación Jurídico-Tributaria significa un cese de derechos y obligaciones que emanan de la misma. Hay muchos medios de extinción, sin embargo dentro de la legislación fiscal se encuentran los siguientes: pago, condonación, compensación, prescripción, caducidad, y cancelación, que a continuación se explicarán más a detalle.

2.2.3.1. Pago

Según Narciso Sánchez, el pago es: “La entrega de una cantidad de dinero o en especie al fisco por concepto de una obligación tributaria”³⁸

El pago es la entrega de “algo” lo cual puede ser en especie directamente recibido por el fisco a causa de una obligación tributaria, o la obligación de contribuir al gasto público. Es así que el pago es la forma común de extinguir la relación jurídica tributaria, ahora veremos otra forma de extinción la cual consiste en condonar, o en perdonar el pago de multas causadas por incumplimiento de las obligaciones fiscales.

³⁶Real Academia Española. *En Diccionario de la lengua española* (23 ed.), octubre 2014. Recuperado de: <http://dle.rae.es/?id=HN5qmPQ>

³⁷Real Academia Española. *En Diccionario de la lengua española* (23 ed.), octubre 2014. Recuperado de: <http://dle.rae.es/?id=HNBj0h>

³⁸ Sánchez Gómez Narciso, *Ob.cit.*, p.p. 443

2.2.3.2. Condonación

La condonación es otra forma de extinción de la relación jurídico-tributaria, la cual a criterio de la autoridad atendiendo a las disposiciones fiscales necesarias, perdona multas (deuda fiscal) que el sujeto pasivo tiene con el fisco. Para que la autoridad condone las multas por parte del contribuyente es necesario presentar una previa autorización de conformidad con la ficha de trámite 149/CFE de la resolución miscelánea fiscal para el 2017. A continuación se verá otra forma de extinguir la Relación Jurídico-Tributaria, que es la compensación.

2.2.3.3. Compensación

Refiere a una forma de extinción de la Relación Jurídico-Tributaria, en donde el contribuyente obtiene un saldo a favor el cual puede aplicarlo contra un saldo a cargo. Es así que cuando un contribuyente obtenga una deuda fiscal, puede cubrirla con una cantidad que tenga a su favor, derivado de la presentación de la declaración o bien de un pago de lo indebido. Si el contribuyente requiere presentar el trámite de compensación debe generarlo mediante buzón tributario con los requisitos contenidos en el anexo 1-A de la resolución miscelánea fiscal 2017 que va desde la ficha de trámite 23/CFE hasta la ficha de trámite 37/CFE.

En la regla 2.3.13. de la Segunda Modificación a la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2016, se menciona que los contribuyentes que presenten sus declaraciones de pagos provisionales, definitivos o anuales a través del Servicio de Declaraciones quedan relevados de presentar el aviso de compensación, por lo que es favorable para los contribuyentes el que expresen la compensación dentro de la misma declaración, sin generar un tedioso trámite a través de buzón tributario, llenando anexos y formatos difíciles de entender. A continuación se mencionará otro tipo de extinción de la Relación Jurídico-Tributaria la cual se refiere a la prescripción.

2.2.3.4. Prescripción

La prescripción es otro tipo de extinción, como se ha venido mencionando, forma parte de la extinción de la relación jurídico-tributario. Es necesario el transcurso del tiempo para que el contribuyente no tenga obligaciones que cumplir, en el supuesto de que el pago de un crédito fiscal es exigible por parte de la autoridad pero se extingue la obligación de retribuirlo por parte del contribuyente cuando se le otorga el requerimiento correspondiente después de 5 años.

El cómputo del tiempo para que prescriba un crédito fiscal o una obligación se registra cuando pudo ser legalmente exigido, sin embargo, el término para que sea consumida totalmente la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Otro medio similar a la prescripción es la caducidad, a continuación se detalla las diferencias.

2.2.3.5. Caducidad

La caducidad refiere a que las facultades de la autoridad pierden fuerza conforme a ley, en cuanto a la determinación de las contribuciones y sus accesorios del contribuyente, en el que de igual se determina la extinción de las obligaciones en el plazo de cinco años la cual puede prolongarse hasta diez años en los casos de que el contribuyente no se registre en el padrón de RFC, no lleve su contabilidad, o no presente ninguna declaración del ejercicio estando obligado a ello entre otros supuestos.

Otra diferencia muy particular que se encuentra es que el plazo de 5 y 10 años no es sujeto a interrupción a excepción de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación, o cuando se interponga recurso administrativo o de juicio. A continuación y por último otro medio de extinción es la cancelación, la cual no

tiene un plazo para extinguirse pero si una incosteabilidad por parte del contribuyente la cual deja sin efecto las obligaciones fiscales.

2.2.3.6. Cancelación

Se puede cancelar un crédito fiscal siempre y cuando sea incosteable o insolvente en el cobro. Fiscalmente un crédito se considera incosteable cuando: “El importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión, aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito”, mientras que se considera como insolvente cuando el deudor no tiene bienes embargables para cubrir el pago.”³⁹

Es así que la cancelación es una forma de extinguir obligaciones en la relación jurídico-tributaria, ya que al momento de no cobrar el crédito fiscal al contribuyente porque es incobrable o insolvente, no existe una obligación de pago, sin embargo no libera al contribuyente totalmente de la misma, ya que en cuanto se encuentre con una solvencia, la autoridad puede retomar el cobro.

2.3. Clasificación de las personas morales

Las personas morales de conformidad con las disposiciones fiscales, en especial la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se clasifican en el Título II y Título III donde además se menciona los diferentes regímenes fiscales que lo integran.

Además en este apartado se aborda el concepto de cada régimen fiscal, así como los sujetos que lo integran, y algunas particularidades para poder distinguirlos, de manera gráfica queda de la siguiente manera:

³⁹ Artículo 146-A segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación.



2.3.1. Régimen General de Ley

El Servicio de Administración Tributaria, en su página oficial de internet no tiene un concepto de Régimen General de Ley, ya que menciona lo siguiente: “Si tienes una sociedad mercantil; sociedad; asociación civil; sociedad cooperativa de producción; instituciones de crédito, de seguros y fianzas, almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, uniones de crédito y sociedades de inversión de capitales; organismos descentralizados que comercialicen bienes o servicios, y fideicomisos con actividades empresariales, entre otras, que realicen actividades lucrativas, entonces puedes aplicar este régimen”, y

entonces sólo hace referencia quienes pueden pertenecer al Régimen General de Ley.⁴⁰

Es entonces que el Régimen General de Ley, es un régimen tributario de las personas morales con fines económicos o de lucro, donde obtienen una utilidad fiscal, y que es conocido comúnmente en otros países, como España por ejemplo, como el Régimen de Sociedades. Más adelante se menciona que sujetos pertenecen a las personas morales bajo el régimen general de ley.

2.3.1.1. Sujetos

En el artículo 7 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, nos menciona que las personas morales se encuentran comprendidas: las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

Las sociedades mercantiles, persiguen un fin de lucro o económico con la realización de una actividad empresarial, las cuales son del sector comercio, industrial o de producción. Y conforme al artículo 1o de la Ley General de Sociedades Mercantiles, se encuentran reconocidas las sociedades en nombre colectivo, las sociedades en comandita simple, las sociedades de responsabilidad limitada, comúnmente la sociedad anónima, la sociedad en comandita por acciones y la sociedad cooperativa, si bien tienen un régimen de capital o materia mercantil que les distingue, todas pertenecen al régimen general de ley.

⁴⁰ Sitio oficial del Servicio de Administración Tributaria. Recuperado de: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_morales/regimen_general/Paginas/default.aspx

Los organismos descentralizados con actividades empresariales, y no los que obtienen ingresos del derecho público. Gabino Fraga menciona que : “En términos generales consiste en confiar algunas actividades administrativas a órganos que guardan con la administración centralizada una relación diversa de la de jerarquía, pero sin que dejen de existir respecto de ellas las facultades indispensables para conservar la unidad de poder.”⁴¹ Como ejemplo de estos organismos descentralizados podemos tener a PEMEX, CFE, LICONSA, entre otros, donde el Estado les da la facultad de auxiliar en las actividades administrativas, otorgándole una unidad de poder.

Sociedades y asociaciones civiles. En cuanto a las sociedades civiles devienen de un contrato en el que los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación comercial, mientras que una asociación civil es cuando varios individuos se reúnen, de manera que no sea enteramente transitoria, para realizar un fin común que no sea prohibido por la ley y que no tenga carácter preponderantemente económico. La diferencia estriba en que la sociedad civil tiene un carácter económico, y la asociación civil no tiene un carácter económico pero si comercial, luego entonces, se consideran bajo el régimen general de ley, porque existe al fin y al cabo un fin lucrativo. Como ejemplo de una sociedad civil puede ser un despacho jurídico o contable, mientras que una asociación civil, puede ser un colegio, o bien asociaciones de padres de familia.

La asociación en participación está representada por un contrato consensual suscrito por el asociante y los asociados; “por tratarse tan sólo de un contrato, la asociación no cuenta con personalidad jurídica, aun cuando su representación legal (asociante) pueda recaer en una persona física o moral.”⁴² El objetivo de

⁴¹ Cfr. Fraga, Gabino. *Derecho Administrativo*, Edt. Porrúa, México, 2000, p.p.198-199

⁴²Cfr. Corral Moreno, Manuel. *Estudio práctico de ISR personas morales 2015*, edt. ISEF, 2015. p.p.45.

este contrato de asociación en participación es formalizar la participación como socio de una persona moral dentro de otra persona moral. En las cláusulas deberán de contener la vigencia, la responsabilidad de cada una de las partes, la aportación de bienes y servicios, así como el derecho a la participación de utilidades o pérdidas.

Las entidades que componen el sistema financiero, según la Ley del Impuesto Sobre la Renta se compone por el Banco de México, las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, sociedades controladoras de grupos financieros, almacenes generales de depósito, administradoras de fondos para el retiro, arrendadoras financieras, uniones de crédito, sociedades financieras populares, fondos de inversión de renta variable, fondos de inversión en instrumentos de deuda, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio, y a las sociedades financieras de objeto múltiple a las que se refiere la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito.

Ahora bien, existen personas morales bajo el Régimen General de Ley que por el monto de sus ingresos son considerados grandes contribuyentes. Dentro del artículo 28 apartado B fracción III del Reglamento Interior del SAT nos menciona dicho monto, el cual corresponde a la cantidad de 1250 millones de pesos. A continuación se verificará las obligaciones de este régimen en particular.

2.3.1.2. Obligaciones fiscales en particular

Las personas morales bajo el Régimen General de Ley, comúnmente obtienen durante el ejercicio una utilidad fiscal, la cual debe registrarse obligatoriamente en la declaración anual, la cual se presenta dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio.

Mientras que los pagos provisionales, calculan un coeficiente de utilidad del ejercicio inmediato anterior, el cual se obtiene de la utilidad fiscal del ejercicio

entre los ingresos nominales (sin incluir el ajuste anual por inflación). Cuando la persona moral no tenga coeficiente de utilidad del ejercicio inmediato anterior porque es de nueva creación, tendrá que esperarse un ejercicio fiscal (aun cuando no haya sido de doce meses) para generarlo, y en su segundo ejercicio fiscal presentar el primero, el segundo y el tercer mes del ejercicio. En el caso de que no sean de nueva creación pero que no se genere un coeficiente de utilidad en el ejercicio anterior, se aplicará el correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se tenga dicho coeficiente, sin que ese ejercicio sea anterior en más de cinco años a aquél por el que se deba efectuar los pagos provisionales. Y la fecha de presentación de estos pagos provisionales es a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago.

Las declaraciones informativas se presentan de conformidad con las obligaciones proporcionadas por el SAT de conformidad con su actividad, por ejemplo la DIOT (Declaración Informativa de Operaciones con Terceros) cuando son sujetos de IVA, la Declaración Informativa Múltiple, cuando tengan trabajadores o paguen honorarios, o cualquier situación que exponga al contribuyente a retener o por la celebración de operaciones con el extranjero. Las declaraciones informativas de operaciones relevantes se presentan si el contribuyente recae en el artículo 31-A del Código Fiscal de la Federación. Otra declaración informativa es la que se presenta si el contribuyente tuvo contraprestaciones recibidas en efectivo en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto sea superior a \$100,000 y por último la declaración sobre los préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital que reciban en efectivo, en moneda nacional o extranjera, mayores a \$600,000.00, dentro de los quince días posteriores a aquél en el que se reciban las cantidades correspondientes, se presentan sólo cuando el contribuyente haya tenido el supuesto, razón por la que no se encuentra en la guía de obligaciones. A continuación se mencionan los estímulos fiscales a los que tienen derecho las personas morales del Régimen General de Ley.

2.3.1.3. Estímulos fiscales

Uno de los principales estímulos fiscales en el régimen general de ley, es el decretado en la reforma fiscal del año 2017, donde se anexa a la Ley del Impuesto sobre la Renta 2017 el título VII de los estímulos fiscales, capítulo VIII de la opción de acumulación de ingresos por personas morales. Básicamente el estímulo consiste en que las personas morales que tributen en régimen general de ley, y que no excedan de \$5, 000,000 en el ejercicio inmediato anterior, pueden acumular sus ingresos por flujo de efectivo y no como lo indica en el artículo 17 de la ley del ISR.⁴³

Este estímulo fiscal además de dar la oportunidad de acumular sus ingresos conforme a flujo de efectivo, el contribuyente está exento de enviar la contabilidad electrónica conforme a buzón tributario, y presentar la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros, lo cual resulta conveniente para los contribuyentes.

2.3.2. Régimen de Coordinados

Conforme a la reforma fiscal del 2014, se deroga el régimen simplificado lo cual genera una separación de los capítulos en específico, ahora, el régimen de coordinados pertenece al capítulo VII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Este régimen tiene un esquema de tributación por flujo de efectivo, facilidades administrativas, y un sector específico de los sujetos que pertenecen al régimen, que a continuación se mencionarán.

⁴³ Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos. Publicado en el DOF el 30 de noviembre del 2016.

2.3.2.1. Sujetos

Son considerados aquéllas personas morales que se dediquen exclusivamente actividades de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros representando cuando menos el 90% de sus ingresos totales, donde no incluyen los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o terrenos de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad, además deben administrar y operar activos fijos o terrenos relacionados con la actividad, y sus integrantes de igual manera deben de realizar lo anteriormente descrito.

Las personas morales bajo el Régimen de Coordinados por su naturaleza están bajo el título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo si cumple específicamente con lo anteriormente mencionado puede pertenecer al Régimen de Coordinados y obtener sus beneficios fiscales. Además, “este sector es la columna vertebral del sistema mexicano de transporte y una actividad fundamental para la economía del país, al movilizar a más del 70% del total de la carga transportada en el territorio nacional.”⁴⁴

Por lo anterior es un régimen importante para la autoridad a pesar de que por su naturaleza están bajo el título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo si cumple específicamente con lo anteriormente mencionado puede pertenecer al Régimen de Coordinados y obtener sus beneficios fiscales. A continuación se explicarán las obligaciones en particular que tiene el contribuyente.

2.3.2.2. Obligaciones fiscales en particular

Presentan su declaración anual a más tardar en marzo del ejercicio siguiente específicamente en el formato 24 del programa electrónico DeclaraSAT, sus

⁴⁴ Sitio oficial de la Cámara Nacional del Autotransporte de Carga. Recuperado de: <https://canacar.com.mx/servicios/fiscal/i-regimen-los-coordinados/>

declaraciones provisionales a más tardar el 17 del mes siguiente a aquél al que corresponda el pago presentándose en el sistema pago referenciado o DyP, y se presentan declaraciones informativas según sea la guía de obligaciones normalmente es la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros y la Declaración Informativa Múltiple. Además de presentar obligaciones propias, esta persona moral tiene que presentar las obligaciones de sus integrantes, las cuales se presentan bajo el esquema de actividad empresarial y profesional, además de efectuarle retenciones de impuestos, y entregarle dicha constancia que ampare las mismas, pero lo anterior es sólo una opción para los integrantes, ya que los mismos por su cuenta pueden presentar sus obligaciones fiscales.

2.3.2.3. Facilidades Administrativas

Existen tres sectores para otorgar las facilidades administrativas las cuales se clasifican en:

- a) Sector de autotransporte terrestre de carga federal
- b) Sector de autotransporte foráneo de pasaje y turismo;
- c) Sector de autotransporte terrestre de carga de materiales y autotransporte terrestre de pasajeros urbano y suburbano.

Una de las facilidades en común y la más importante es que las personas morales bajo el título II que quieren pertenecer al régimen de coordinados, debe registrar una actualización de actividades económicas y obligaciones ante las autoridades fiscales e informar por escrito al coordinado del que sean integrantes, que ejercerán dicha opción y que presentaron dicho aviso de actualización ante el RFC.⁴⁵

⁴⁵ Regla 2.8, 3.11, 4.3., de la resolución de facilidades administrativas para los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan para el 2017. Publicada en el DOF, el 26 de diciembre de 2017.

Lo anterior a más tardar dentro de treinta días siguientes a la entrada en vigor de la Resolución que otorga la facilidad, sin embargo si en ejercicios anteriores se presentó dicho aviso, no volverán a presentarlo hasta en tanto no cambien la opción elegida o no se modifiquen sus actividades.

Esto es conveniente para los contribuyentes toda vez que a pesar de pertenecer al régimen general de ley, pueden registrarse en el régimen de coordinados siempre y cuando cumplan con sus características y gozar de los beneficios que le otorgan, entre ellos tener un esquema bajo el flujo de efectivo, en cuanto a retenciones, facilidades de comprobación, cuentas maestras, entre otros.

2.3.3. Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas, y pesqueras.

Las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras son actividades que devienen desde la cultura prehispánica.

México tiene una riqueza muy basta en este tipo de actividades, por lo que la autoridad tributaria presta atención a aquéllas personas que se dedican a las mismas y pueda obtener una recaudación fiscal equitativa y proporcional.

Es preciso indicar que la mayoría de la gente que se dedica a estas actividades son las del campo o zonas rurales, por lo que no tienen a veces un conocimiento amplio en materia tributaria, y así la autoridad decide establecer un “esquema de tributación simplificado”⁴⁶, para que no se evadan impuestos y los contribuyentes puedan cumplir con sus obligaciones fiscales.

A continuación se explicará que tipo de contribuyentes puede acceder a este régimen fiscal.

⁴⁶ Cfr. *Derecho Fiscal (1 ed.)*(2006). México: Universidad Tecnológica de México. p.p.157

2.3.3.1. Sujetos

Personas morales que se dediquen por lo menos al 90% a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras así como las sociedades cooperativas de producción que se dediquen exclusivamente a las actividades anteriormente mencionadas. Ahora bien, a continuación se indicará cada concepto de lo anterior mencionado:

Agrícolas: Comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial, por ejemplo siembra de maíz, algunas legumbres, frutas, y verduras.

Ganaderas: Que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial, por ejemplo el criar borregos, pollos, guajolotes, vacas, entre otros.

Silvícolas: Que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial., por ejemplo el cultivo de pinos, o árboles frutales.

Pesqueras: Incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial, por ejemplo la pesca por todo el Golfo de México así como el Pacífico de varias especies. Además, de tener cultivos en un espacio no marino.

De lo anterior se puede identificar que los contribuyentes personas morales bajo el título II, si registran una actividad agrícola, ganadera, silvícola y pesquera

deben de tener por lo menos el 90% para que acceda al régimen comúnmente conocido como AGAPE, y así obtener los beneficios fiscales que se le otorgan en particular. Cabe destacar que la autoridad legisla los conceptos antes mencionados para que el contribuyente fiscalmente conozca de ellos.⁴⁷ A continuación se indican las obligaciones que en particular se generan en este régimen fiscal.

2.3.3.2. Obligaciones fiscales en particular

Si la persona moral tiene ingresos exentos no puede presentar la declaración anual, ni mensual o semestral, y en la guía de obligaciones sólo les aparece la declaración informativa de clientes y proveedores (DIMM), pero la misma fue derogada en el año 2016 toda vez que la autoridad consideró innecesaria su presentación con la llegada de los medios electrónicos, sin embargo, puso a disposición de los contribuyentes el programa electrónico del año 2015, pero es de manera opcional su presentación.

Otra declaración informativa es la DIM si es que tienen trabajadores, o bien si son sujetos al IVA presentan la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros, las cuales tienen una fecha de presentación mensual, pero tienen la facilidad administrativa de que sea semestral.

Para aquéllos que no tienen ingresos exentos, presentan su declaración anual a más tardar en marzo del ejercicio siguiente en el formato 25 del programa electrónico DeclaraSAT.

Para las declaraciones de pago provisional su fecha de presentación es mensual la cual se presenta a más tardar el 17 del mes siguiente a aquél al que corresponda el pago presentándose en el sistema pago referenciado o DyP, pero

⁴⁷ Artículo 16 fracción III, IV, V, y VI del Código Fiscal de la Federación.

de igual manera puede ser semestral de conformidad con el decreto de facilidades administrativas que a continuación se detalla ampliamente.

2.3.3.3. Facilidades Administrativas

Una de las facilidades importantes es el límite de ingresos exentos. Para las personas morales se calculan multiplicando 20 UMAS elevadas al año (antes salarios mínimos generales vigentes)⁴⁸, por cada socio que integra la persona moral, y esta cantidad no debe exceder de 200 UMAS, si excede, existe un segundo beneficio, el cual se aplicaría siempre y cuando no excedan de 423 UMAS, y por último si aún excede, se pagará el impuesto correspondiente. Una facilidad que distingue a este régimen es que el pago de los impuestos específicamente pago provisional, y declaraciones informativas, incluso entrega de su contabilidad electrónica es de manera semestral.⁴⁹

Es una facilidad por la cual los contribuyentes que se dedican a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras pueden optar por tributar en este régimen, en lugar de ser régimen general de ley.

2.4. Personas morales con fines no lucrativos

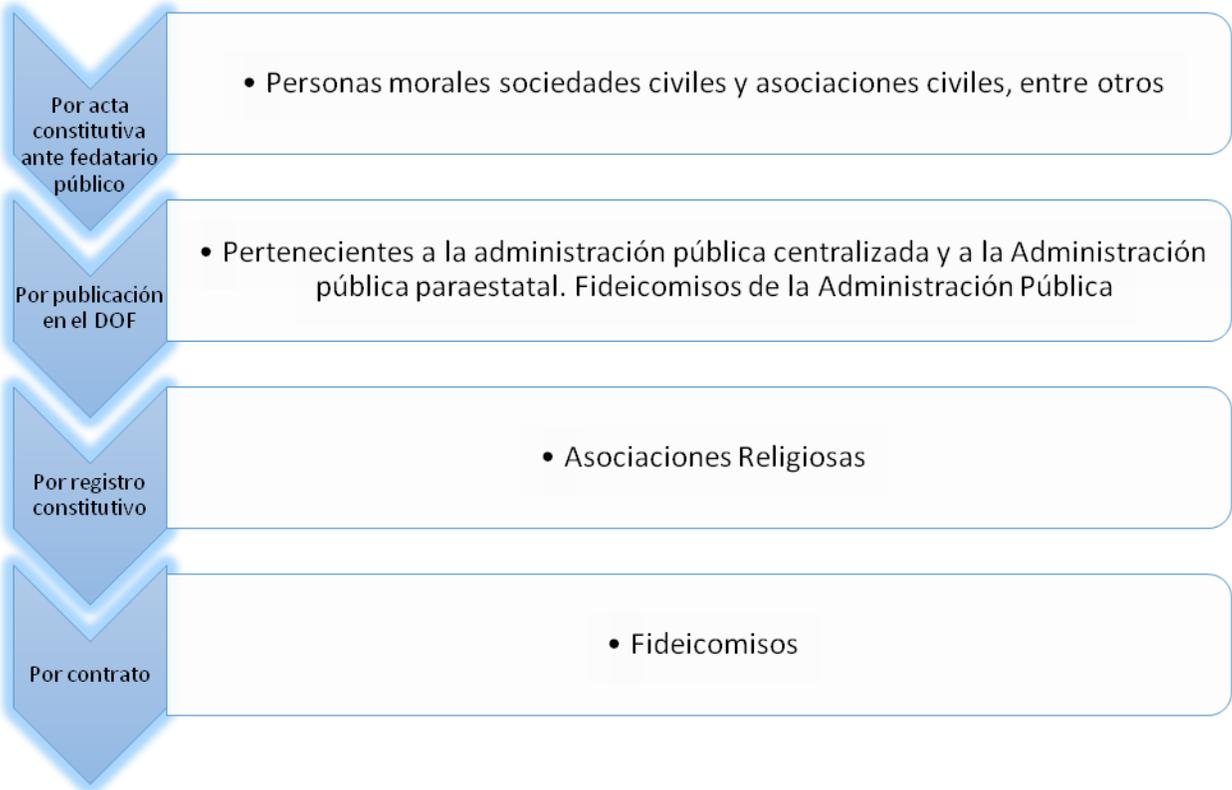
En este régimen se integran todas las personas morales que no persiguen un fin económico o sin lucro, pero que es necesario integrarse en el esquema tributario para tener un control de sus ingresos y gastos los cuales en su mayoría no son sujetos de ISR.

⁴⁸ Se le denomina UMAS(Unidad de Medida y Actualización) al salario mínimo general vigente de conformidad con el decreto de desindexación del salario mínimo, publicado en el diario oficial de la federación el 28 de enero del 2016.

⁴⁹ Regla 1.3. de la Resolución de facilidades administrativas para los sectores de los contribuyentes que en la misma se señalan para 2017. Publicada en el DOF el 26 de diciembre de 2017.

En este rubro se menciona algunas características, concepto, y lo conducente en ley que rigen a las personas morales sin fines de lucro, para que se pueda identificar exactamente las diferencias que se tiene con el título II de la ley del Impuesto Sobre la Renta.

A continuación se refleja una clasificación de las personas morales sin fines de lucro, en el cual se pueden observar que se originan por acta constitutiva, por publicación en el DOF, por registro constitutivo, y por contrato. Los ciudadanos mexicanos conocen comúnmente a las asociaciones o sociedades civiles, y donatarias autorizadas, es por eso que se explica a continuación de una manera más detallada a efecto de que se pueda entender que sujetos integran el capítulo III de la ley del ISR: “Las personas morales con fines no lucrativos”.



Por lo anterior se verifica que depende de cuatro factores a efecto de proporcionarse una clasificación de las personas morales sin fines de lucro, la cual los contribuyentes distinguen sólo a las asociaciones y sociedades civiles, es por eso que a continuación se explicará cada rubro a efecto de que se tenga más conocimiento sobre los sujetos que conforman este régimen. A continuación se refleja las características de cada rubro anteriormente mencionado.

2.4.1. Por acta constitutiva ante fedatario público

Pertencen las sociedades civiles, y las asociaciones civiles que la mayoría reciben donativos, y fiscalmente se les llama donatarias autorizadas. Específicamente pueden ser las siguientes:

- a)** Asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa la concesión y permiso respectivo.
- b)** Instituciones de asistencia o de beneficencia, pública o privada, que se dedican a la subsistencia en materia de alimentación, vestido o vivienda; rehabilitación médica; asistencia jurídica; ayuda para servicios funerarios; orientación social, educación o capacitación para el trabajo; apoyo a los pueblos indígenas; las que administran fondos o cajas de ahorro; apoyo en la defensa y promoción de los derechos humanos; promoción de la equidad de género; promoción de la equidad de género; aprovechamiento de los recursos naturales; promoción y fomento educativo, cultural; protección de los derechos de los consumidores entre otros.
- c)** Asociaciones y sociedades civiles dedicadas a lo siguiente: a la enseñanza, o con fines políticos.

d) Sindicatos de obreros y los organismos que los agrupen.

e) Colegios de los profesionales

Se menciona que es por acta constitutiva, toda vez que se constituyen mediante un notario, y posteriormente se registran ante el SAT obteniendo un RFC. Como ejemplo de sociedad o asociación mencionadas en el inciso a) es la Asociación Nacional de Usuarios de Riego, A.C.⁵⁰ Una institución de asistencia o beneficencia pública o privada, tiene por objeto ayudar a lo que requiera en materia de educación, alimentación, rehabilitación médica, equidad de género en el país. Los sindicatos de obreros, tienen el objetivo de auxiliar en los derechos de los trabajadores, mientras que los colegios de los profesionales son representantes de todo profesionista, un ejemplo es el colegio de contadores públicos de México.⁵¹ A continuación se explicará las personas morales sin fines de lucro, las cuales se publican en el Diario Oficial de la Federación.

2.4.2. Publicación en el Diario Oficial de la Federación (DOF)

De conformidad con el artículo 79 de la ley del impuesto sobre la renta, quien pertenece a este tipo de personas morales sin fines de lucro es la federación, las entidades federativas, los municipios y las instituciones que por ley estén obligadas a entregar al Gobierno Federal el importe íntegro de su remanente de operación, además de todos los descentralizados que no tributen en el título II de las personas morales. A continuación se menciona a las personas morales sin fines de lucro por registro constitutivo.

⁵⁰ Sitio oficial de la Asociación Nacional de Usuarios de Riego, A.C. Recuperado de: <http://www.anur.mx/>

⁵¹ Sitio oficial del Colegio de Contadores Públicos de México. Recuperado de: <http://www.ccpm.org.mx/>

2.4.3. Por registro constitutivo

Uno de los derechos del ser humano es la libertad religiosa, es por eso que “toda persona tiene derecho a fundar asociaciones de carácter religioso así como integrarse a una ya existente”.⁵² Las asociaciones religiosas, forman parte de las personas morales sin fines de lucro por registro constitutivo y mediante el Oficio 600-01-02-2015-02104 emitido el 14 de diciembre de 2015 por la Administración Central de Normatividad de Impuestos Internos, de la Administración General Jurídica, del Servicio de Administración Tributaria, se da a conocer requisitos fiscales para constituirse. Refiere a registro constitutivo, ya que lo primero es registrarse ante el SAT como persona física la cual la encargada es la ministración de culto, para que posteriormente después de cinco años obtengan el documento constitutivo otorgado por la SEGOB.

Tiene ingresos exentos por los obtenidos por el desarrollo de sus actividades conforme al objeto previsto en sus estatutos que sean propios de la actividad religiosa además de la manutención que perciban los ministros de culto o de quienes ejerzan funciones de dirección, representación u organización que se encuentre establecida en los estatutos. A continuación se menciona a las personas morales sin fines de lucro, consideradas por contrato.

2.4.4. Por contrato

Las personas morales sin fines de lucro por contrato son los fideicomisos, ya que los mismos son un conjunto de personas las cuales transmiten bienes, cantidades de dinero o derechos presentes o futuros, de su propiedad a otra persona, por ejemplo Monex grupo financiero.

⁵² *Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. González Schmal Raúl. Régimen Jurídico de las Asociaciones Religiosas en México. p.347. Recuperado de <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/juridica/article/view/11698/10700>*

El fideicomiso consiste “En la afectación de bienes o de derechos que hace el fideicomitente en una institución fiduciaria para el cumplimiento de ciertos y determinados fines, con los cuales se busca el beneficio de fideicomiso.”⁵³ El objetivo de un fideicomiso es salvaguardar los bienes (patrimonio) o derechos para el cumplimiento de determinados fines de la persona que lo contrata, un ejemplo es que el fideicomiso puede dar una educación completa, o una inversión en un negocio. A continuación se mencionan las obligaciones en general que tienen las personas morales sin fines de lucro.

2.4.5. Obligaciones en general

Las personas morales sin fines de lucro generan un remanente distribuible más no una utilidad, mismo que puede ser distribuido entre sus integrantes o accionistas. Para determinar el remanente distribuible no deberán considerarse los ingresos exentos establecidos en el artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ni los ingresos por los cuales ya se pagó el impuesto definitivo y las deducciones autorizadas se consideran de conformidad con el Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (personas físicas). Otra obligación es obtener autorización para recibir donativos, siempre y cuando se encuentre en los supuestos que dispone el artículo 79 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, y cumpla todo lo relacionado con la ficha de trámite 15/ISR⁵⁴ del anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal.

Además tienen que presentar sus ingresos y deducciones en una declaración informativa anual a más tardar en el mes de marzo del siguiente año específicamente en el formato 21, en cuanto a las declaraciones provisionales

⁵³ Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Antonio Zepeda Jorge. Fideicomiso y Arbitraje. p.379. Recuperado de: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/2/918/21.pdf>

⁵⁴ Sitio oficial del Servicio de Administración Tributaria. Recuperado de: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/tramites/solicitudes_avisos_diversos/Paginas/ficha_15_isr.aspx

normalmente no se presentan toda vez que son considerados como no contribuyentes, siempre y cuando no realice actividades adicionales a su objeto constitutivo. Tienen que presentar una declaración informativa la cual es la declaración informativa múltiple porque retienen impuestos y además enteran las cantidades a cargo de terceros.

2.5. Régimen opcional para grupos de sociedades

Muchas veces para que una empresa constituida por varios socios prospere necesita de inversionistas los cuales pueden ser nacionales o extranjeros. Los inversionistas extranjeros necesitan una certeza de que su inversión esté protegida fiscalmente, es decir, que el pago de los impuestos sea de manera proporcional y equitativa.

Es por eso que el ejecutivo federal con la llegada de la reforma fiscal para el 2014 asigna un nuevo régimen para que las empresas sean más competitivas sin dejar atrás el pago de impuestos, y cambia el régimen de consolidación fiscal por el régimen opcional para grupo de sociedades. A continuación se menciona que tipo de sujetos componen este régimen fiscal.

2.5.1. Sujetos

La autoridad menciona que se establece un régimen opcional para grupos de sociedades, a través del cual se brinden condiciones fiscales propicias para que las empresas sean competitivas con respecto a los inversionistas extranjeros, al tiempo que asegure los controles necesarios para evitar las planeaciones fiscales.⁵⁵

⁵⁵ Sitio oficial del Servicio de Administración Tributaria. Recuperado de: http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/reforma_fiscal/Paginas/regimen_grupos_sociedades_2014.aspx

En este régimen dejan de existir las sociedades controladoras y controladas, para convertirse en sociedades integradoras e integradas. Se consideran como integradoras las que son residentes en el país; que sea propietaria de más del 80% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades integradas; y que ningún caso ese más del 80% de las acciones pertenezca a otras sociedades.

Mientras que se consideran como integradas, sólo es necesario ser residente en el país; que sea propietaria de más del 80% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades integradas; y que ningún caso ese más del 80% de las acciones pertenezca a otras sociedades.

Ahora bien, las sociedades que no son consideradas integradoras, e integradas, son las personas morales sin fines de lucro; aquéllas que componen el sistema financiero o fondos de inversión, tales como banco de México, las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, sociedades controladoras de grupos financieros, almacenes generales de depósito, administradoras de fondos para el retiro, entre otras. A continuación se mencionan que tipo de obligaciones tiene este régimen fiscal.

2.5.2. Obligaciones en particular

Como principales obligaciones es presentar la declaración anual dentro de los tres meses siguientes al cierre del mismo, que a diferencia del régimen de consolidación fiscal, era dentro de los cuatro meses, en cuanto a los pagos provisionales son a cuenta del impuesto del ejercicio, y su presentación era a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago.

A continuación se mencionan las facilidades administrativas las cuales tienen acceso los sujetos que pertenecen a este régimen opcional para grupo de sociedades.

2.5.3. Facilidades administrativas

El beneficio fiscal de este régimen consiste en diferir hasta por tres años el impuesto sobre la renta causado, el cual se obtiene calculando un factor de resultado fiscal integrado con el que se determinará el ISR a enterar y el impuesto que podrá diferir, con la excepción de diferir el impuesto sobre la renta provenientes de dividendos y utilidades no provenientes de CUFIN (Cuenta de Utilidad Neta).

La autoridad menciona que el objetivo de este régimen es establecer una equidad tributaria, toda vez que considera que los dividendos y utilidades que no provengan de CUFIN, el impuesto se paga de forma inmediata, además de incentivar a que las empresas con pérdidas generadas, afecten el resultado fiscal para aumentar el diferimiento del ISR.

El ISR diferido es enterado en la misma fecha en que deban presentar la declaración correspondiente al ejercicio siguiente a aquél en que concluya el plazo de tres ejercicios.

CAPÍTULO 3. USO DE LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN PERSONAS MORALES

3.1. Medios Electrónicos

La llegada de los medios electrónicos en nuestro país para el cumplimiento de las obligaciones fiscales inició con el proyecto de e.firma, o como se denominaba en un principio FEA que es Firma Electrónica Avanzada. El Banco de México fue uno de los pioneros en utilizar este medio de autenticación, al ser un proyecto de éxito el SAT empieza a generar pruebas y ofrece la infraestructura para que, los contribuyentes utilicen la e.firma como medio de autenticación en los sistemas y aplicaciones que ofrece el SAT para el cumplimiento de sus obligaciones a través de internet, y eliminar por completo la entrega de papeles que afectan al medio ambiente, además de acelerar el proceso de cumplimiento de las obligaciones ya que la entrega y respuesta es de manera inmediata, entre otras situaciones que más adelante se explican.

Actualmente el SAT tiene registrados los siguientes medios electrónicos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales:

- 1.-** Medios de autenticación, que consiste en e.firma, contraseña y sellos digitales.

- 2.-** Medios de facturación que son los aplicativos de factura fácil, herramienta gratuita, y mediante un proveedor de facturación.

- 3.-** Diferentes aplicativos para la presentación de declaraciones, ya sea de forma anual, mensual e informativas.

4.- Mi portal, el cual es un medio electrónico por el cual se pueden presentar aclaraciones o solicitudes directas a la autoridad.

5.- Buzón tributario y el envío de la contabilidad electrónica, lo más innovador que actualmente se ha legislado para el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Para iniciar este capítulo se empezará con los medios de autenticación que utilizan los contribuyentes para que accedan a los sistemas electrónicos del SAT.

3.2. Medios de autenticidad

Los medios electrónicos de autenticidad son aquéllos que se utilizan para ingresar a las aplicaciones que el SAT proporciona a los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones fiscales. A continuación se explicará cada uno de ellos.

3.2.1. E.firma (Firma electrónica)

Es un medio de autenticación, el cual puede sustituir a la firma autógrafa del contribuyente. De manera siguiente se mencionará lo correspondiente a sus antecedentes, concepto, el proceso de su generación, así como la renovación y revocación de la misma, así como su comparación con otros países, y su utilización en los medios electrónicos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. A continuación se explica los antecedentes de este medio de autenticación.

3.2.1.1. Antecedentes

La firma electrónica tiene muy poco tiempo de haber surgido debido a la necesidad de un mundo globalizado en donde las transacciones y la interacción

entre individuos son impersonales y sin vínculos físicos, haciendo de la identificación un problema y requerimiento de primera necesidad.⁵⁶ Con la llegada de internet, se pretende generar un medio de autenticación electrónico que genere certeza jurídica en las transacciones celebradas entre particulares, incluso en una relación autoridad-gobernado.

La primera ley en materia de firma digital en todo el mundo, fue en el año 1995 en los Estados Unidos de América denominada “*Utah Digital Signatura Act*”. En México, los principales antecedentes legislativos “se dan en el Código de Comercio de 1884 en que el existen disposiciones relativas al telégrafo como medio de comunicación; en el Código Civil de 1928 hace referencia en diversas disposiciones al teléfono; en las Leyes Bancarias de 1990 incorpora los medios telemáticos; La Ley de Protección Federal al Consumidor de 1992 protege a los consumidores de las ventas a distancia y telemarketing, es decir ventas por medio de medios de comunicación masiva como son el radio y la televisión; dentro de diversas leyes fiscales de 1998 igualmente se prevén las declaraciones y pagos en formato electrónico.”⁵⁷

Luego entonces, desde el Decreto de fecha 29 de Abril de 2000, se reforman y adicionan disposiciones al Código Civil Federal, Código Fiscal de la Federación, Código de Comercio, e incluso la Ley Federal de Protección al Consumidor para la utilización de este medio electrónico, y como toda disposición legal año con año tiende a reformarse, de acuerdo a las necesidades del ser humano. El 11 de enero del 2012, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley de Firma Electrónica Avanzada, y el 21 de marzo del 2014 se publicó en el mismo Diario Oficial de la Federación el Reglamento de la Firma Electrónica Avanzada.

⁵⁶Cfr. Reyes Krafft, Alfredo. *La firma electrónica y las entidades de certificación*, México; Porrúa, 2003. p.p.109

⁵⁷Cfr. Reyes Krafft, Alfredo. *Obt. It.* p.p.163

Ahora bien, a través de los años han existido diferentes denominaciones para la firma electrónica avanzada, en el año 2004 se le daba la denominación de FEA⁵⁸, posteriormente a partir del año 2013 se le daba la denominación de FIEL, en el año 2015 se le denominó sólo firma electrónica, y por último en el año 2016 se consideró que sería denominada e.firma. Lo anterior es problema para los contribuyentes, ya que debido a un constante cambio de nombre, consideran que tienen que renovarla porque ya no está vigente, o bien han cambiado los archivos, por lo que la autoridad debe de generar más promoción ante los contribuyentes, no sólo incluirlo dentro de la página del SAT, o bien en redes sociales, se complementaría mejor, mandando correos electrónicos, o mensajes de texto, con el objetivo de informar que sólo ha cambiado de nombre, y que consta de los mismos archivos.

De conformidad con lo anterior, hay que recordar que las leyes devienen de costumbres o bien de la necesidad de establecer reglas a un comportamiento humano, es por ello, que conforme a la evolución del internet, los legisladores se vieron en la necesidad de crear disposiciones normativas que lo regulen y es así como la Firma Electrónica Avanzada, se origina para dar una certeza jurídica a las transacciones celebradas por internet. A continuación se explica el concepto de lo que es ahora e.firma.

3.2.1.2. Concepto

El Servicio de Administración Tributaria lo define como: un archivo digital que te identifica al realizar trámites por internet en el SAT e incluso en otras dependencias del Gobierno de la República.⁵⁹ El SAT sólo menciona que es un archivo digital que sirve para identificarse en trámites ante esta misma dependencia o en otras. Es un concepto sintetizado de todo lo que significa una

⁵⁸ Regla 2.10.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal 2005.

⁵⁹ Sitio oficial del Servicio de Administración Tributaria. Recuperado de: http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/fiel/Paginas/default.aspx

Firma Electrónica Avanzada, pero estoy de acuerdo que se exprese de esta manera, ya que es asimilable para los contribuyentes, sin términos técnicos como claves, mensaje de datos, criptográfico, entre otros, conceptos importantes, pero no necesarios.

Mientras que para Campero Chávez, son los datos en forma electrónica consignados en un mensaje de datos, o adjuntados o lógicamente asociados al mismo, que puedan ser utilizados para identificar al firmante en relación con el mensaje de datos e indicar que este último aprueba la información recogida en el mensaje de datos.⁶⁰ Sin embargo, considero que es más técnico, toda vez que habla sobre mensaje de datos, los cuales identifican al firmante, que cuando se registran, otros “mensajes de datos” aprueban la información y se recoge, no es un concepto que explica a fondo lo que significa una firma electrónica, sería una forma simple de observar como es el proceso de firmar.

En el artículo 2 fracción XIII de la Ley de Firma Electrónica Avanzada, menciona que Firma Electrónica Avanzada se refiere al conjunto de datos y caracteres que permite la identificación del firmante, que ha sido creada por medios electrónicos bajo su exclusivo control, de manera que está vinculada únicamente al mismo y a los datos a los que se refiere, lo que permite que sea detectable cualquier modificación ulterior de éstos, la cual produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa.

En el anterior concepto se habla ahora de un “conjunto de datos”, los cuales permiten identificar al firmante, creados por un proceso electrónico, obteniendo los mismos efectos de una firma autógrafa, como antes se mencionó, la legislación ha ido evolucionando con la llegada de internet, por lo que era

⁶⁰ Cfr. Pérez Chávez, Campero. *Firma Electrónica Avanzada, documentos digitales y comprobantes electrónicos*, Edt. Tax Editores Unidos, S.A. De C.V. 2005, p.p.45.

inevitable generar una firma que suplantara a la que normalmente expresamos en papeles importantes: con la tinta de un bolígrafo.

En internet se generan varias transacciones donde se necesita un acuerdo de voluntades, y que mejor que finalizar ese acuerdo con el consentimiento de las partes, firmar el documento, pero sería costoso y tedioso digitalizar dicho documento con la firma de las partes, o bien enviar los documentos de la transacción vía correo ordinario, firmar con bolígrafo y volver a enviar. Por lo cual es excelente que desde internet ahora se pueda firmar con datos electrónicos que identifican a cada persona, dando una certeza a las partes.

Ahora bien, de conformidad con lo anterior, se expresará un concepto personal de firma electrónica avanzada: Es un conjunto de datos electrónicos, generados por un medio electrónico de confianza, donde se reconoce al firmante, y a la vez da certeza a su consentimiento a todo documento que la registre. A continuación se identifica la obtención de la e.firma, existiendo a su vez un trámite de renovación y revocación de la misma.

3.2.1.3. Generación a través de la Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente

Las claves son parte importante de los algoritmos criptográficos, tanto “simétricos como asimétricos.”⁶¹El sistema simétrico se utiliza la misma clave para cifrar y descifrar los mensajes, mientras que en los sistemas asimétricos se utilizan las claves distintas, una pública para cifrarlos y otra privada para descifrarlos, de manera que aplicando la clave privada del emisor sobre el mensaje y verificando el mismo por el destinatario con la clave pública de aquél, si el resultado es positivo, se tiene garantía de su autenticación e integridad.”⁶²

⁶¹Cfr. Cornejo López Valentino. *Los Medios Electrónicos regulados en México*, Editorial Sista, p.p.62

⁶² Cfr. Martínez Nadal, Apolonia. *Comercio electrónico, Firma Digital y Autoridades de Certificación*, 2 ed.,2000. Civitas Ediciones, S.L. p.p.41.

Por lo anterior la firma electrónica se compone del RFC del contribuyente, clave o llave privada archivo con extensión .key, llave pública conocido como certificado archivo con extensión .cer, y una contraseña o llave privada la cual puede tener hasta 235 caracteres. Además su diseño se basa en estándares internacionales de infraestructura de claves públicas (o PKI por sus siglas en inglés: *Public Key Infrastructure*) en donde se utilizan dos claves o llaves para el envío de mensajes.

Para generar la e.firma en la Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente, se debe registrar lo mencionado en la ficha de trámite 105/CFF de la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2017, en donde el contribuyente además de agendar una previa cita, reúne documentos personales tales como acta de nacimiento, CURP, identificación oficial vigente, y para guardar los archivos que contienen la e.firma un dispositivo USB o CD.

La autoridad al paso de los años pretende que los trámites sean fáciles de generar para el contribuyente, y no exigir tantos requisitos, uno de ellos es la eliminación de la forma oficial FE Solicitud de Certificado de FIEL el cual tenía que ir firmado exclusivamente por tinta azul, requisito no importante, toda vez que generaba papel innecesario para el SAT, cuando el avance de la tecnología es escanear documentos, o tener bases de datos. Ahora bien ¿Qué pasa cuando la e.firma ha caducado o bien se perdieron algunos de los archivos?, en respuesta de lo anterior es la generación de e.firma, que a continuación se explicará más a detalle.

3.2.1.4. Renovación

Los certificados tenían una vigencia de 2 años, mientras que a partir del 1 de enero del 2012 hasta la actualidad la vigencia es de 4 años⁶³. Existen dos tipos

⁶³ Artículo 17-D penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

de renovación, de manera presencial, o a través de internet, los cuales se explicarán a continuación.

3.2.1.4.1. Presencial en la Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente

La renovación se utiliza únicamente cuando la e.firma está caducada o bien esté a punto de caducar. Cuando ya caducó, el representante legal de la persona moral tiene que acudir a la Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente lo siguiente: con previa cita en el módulo de renovación y revocación, original de cualquier identificación oficial vigente con fotografía y firma expedida por el Gobierno Federal, Estatal o Municipal del representante legal, y original o copia certificada del poder general para actos de dominio o de administración del representante legal, además debe generar los archivos .req y .key de la aplicación certifica, y guardarlos para su presentación en la USB o CD.⁶⁴

Un problema por parte de los contribuyentes al generar la renovación de manera presencial, es que no hay citas disponibles, sin embargo, en algunas administraciones de manera extraordinaria atienden a los contribuyentes sin cita, pero el tiempo de espera es mayor, y existe un nivel de culpabilidad por parte de los contribuyentes.

Lo anterior toda vez que existe en la mayoría de los casos una distracción de la vigencia, es decir, el representante legal olvida cuando es la fecha de caducidad, por lo que de manera inevitable se tiene que acudir a la administración, ya que en internet, se genera una renovación, siempre y cuando la e. firma sea vigente, y a continuación sabremos el porqué.

⁶⁴ Ficha de trámite 106/CFF del anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal.

3.2.1.4.2. Por internet

Esta opción únicamente es utilizada cuando la e.firma esté a punto de vencer, la autoridad afirma que siempre y cuando esté vigente aún la firma electrónica, no menciona con cuantos días de anticipación se debe realizar dicho trámite.

Primeramente se tiene que ingresar a la siguiente ruta de internet para descargar el programa certifica: <http://www.sat.gob.mx>> información>e.firma> Cómo renovar la e.firma>Descarga el programa Certifica (antes Solcedi). El contribuyente elegirá de conformidad con su sistema operativo el archivo que tiene que descargar, si es de 32 bits o 64 bits, a continuación una vez que se descarga certifica se muestra una pantalla como la siguiente⁶⁵:



Posteriormente aparecerá una pantalla como la siguiente, en la que el contribuyente tendrá que registrar un archivo .cer de su e.firma vigente, RFC, su nombre, su correo electrónico y CURP, le pide sus datos personales ya que como se mencionó con anterioridad la e.firma debe de sustituir a una firma autógrafa tal como se muestra en la siguiente pantalla:

⁶⁵ Guía para la renovación de la firma electrónica por internet, p.2. Recuperado de: http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/fiel/Documents/Guia_renovacion_firma_Certifica.pdf

El paso siguiente es generar las claves, la cual el contribuyente tiene que digitalizar una contraseña de clave privada y si es posible establecer pistas las cuales son útiles ya que si algún día olvida la contraseña de la clave privada, con la pista puede recuperarla⁶⁶:

Posteriormente tendrá que generar claves moviendo el ratón o mouse de un lado a otro hasta que la barra de avance se haya completado al 100%. Se ingresa la contraseña de clave privada y el .key de la e.firma vigente, para firmar y guardar la nueva e.firma, como a continuación se indica:

⁶⁶ Guía para la renovación de la firma electrónica por internet, p.5. Recuperado de: http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/fiel/Documents/Guia_renovacion_firma_Certifica.pdf

Y es así como se renueva una e.firma mediante internet, aparentemente es un proceso sencillo, toda vez que los contribuyentes por problemas técnicos de su equipo de cómputo o bien de internet no pueden generar la misma y acuden a la administración por generar un mal proceso. En cuanto a una revocación no se puede generar a través de internet ya que se acude a la Administración a generarla como si fuera la primera vez a continuación se explica su proceso.

3.2.1.5. Revocación

Revocar, significa “dejar sin efecto”, y de conformidad con las leyes fiscales, en el artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación nos menciona varias causales para revocar la e.firma, sin embargo comúnmente son las siguientes:

1. Extravío de la contraseña de la clave privada
2. Extravío del archivo .key de la e.firma
3. Por temor de que un tercero de mal uso de la misma, tanto de los archivos como de la contraseña de clave privada
4. Los archivos se dañaron
5. Por cambio de Representante Legal

6. A petición de la autoridad, de conformidad con el artículo 17-H fracción X del Código Fiscal de la Federación.⁶⁷

Es necesario recalcar que en la ley no menciona el supuesto de que el archivo .cer puede recuperarse a través de internet siempre y cuando no pase más de un año de su generación, en el caso de que el contribuyente lo extravíe, o por si solo se dañe. Para generar el trámite de revocación se debe acudir directamente a la Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente, con previa cita en el módulo de revocación de e.firma, y con los documentos mencionados en la ficha de trámite 107/CFF del anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2017. En el siguiente apartado se detalla el uso que le dan los contribuyentes a la e.firma como medio de autenticación en los medios electrónicos.

3.2.1.6. Aplicación en el cumplimiento de las obligaciones fiscales

La e.firma es un medio de autenticación en los siguientes apartados del portal del SAT, entre otras:

1. Presentación de la declaración mensual y anual.
2. Generar comprobantes fiscales
3. Enviar solicitudes de compensación y devolución
4. Envío de declaraciones informativas
5. Acceso a Buzón Tributario
6. Envío de solicitudes, autorizaciones y contabilidad
7. Acceso a ventanilla única
8. Envío de la declaración patrimonial

⁶⁷ En el artículo 17-H fracción X del Código Fiscal de la Federación menciona que el certificado será revocado cuando los contribuyentes no cumplan en tiempo y forma sus obligaciones fiscales; que su domicilio se encuentre como no localizado en el procedimiento administrativo de ejecución, además del ejercicio de sus facultades de comprobación, y lo relacionado con el artículo 79(Infracciones relacionadas con el RFC), 81(Infracciones relacionadas con el pago y presentación de declaraciones y avisos), y 83(Infracción relacionada con la obligación de llevar contabilidad) del Código Fiscal de la Federación.

9. Presentación de Dictamen
10. Actualización al RFC como apertura y cierre de establecimiento, aumento y disminución de obligaciones, y reanudación de actividades.
11. Obtención de acuses del RFC y acuses

Otro medio de autenticación es el certificado de sello digital el cual es muy similar a la e.firma ya que tiene los nombres de los archivos iguales, es decir su contenido es un archivo .cer, un .key y una contraseña de clave privada, sin embargo a continuación se proporciona más información al respecto.

3.2.2.Certificado de Sello Digital (CSD)

Es un medio de autenticación que por lo regular se utiliza para generar comprobantes fiscales, también se utiliza para el envío de la contabilidad electrónica. Para un mejor entendimiento del tema, se desglosa el concepto, su generación y la aplicación dentro de los medios electrónicos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

3.2.2.1. Concepto

El Servicio de Administración Tributaria, define al certificado de sello digital como: Un documento electrónico mediante el cual una autoridad de certificación (SAT) garantiza la vinculación entre la identidad de un sujeto o entidad y su clave pública.⁶⁸

En efecto el certificado de sello digital es un archivo electrónico, proporcionado por el SAT el cual es considerado como una autoridad de certificación, y que al igual que la e.firma es un medio de autenticación en medios electrónicos, tal es

⁶⁸ Sitio oficial del Servicio de Administración Tributaria. Recuperado de: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/factura_electronica/Paginas/certificado_sello_digital.aspx

así, que contiene un archivo .cer, .key y contraseña de clave privada al igual que la e.firma.

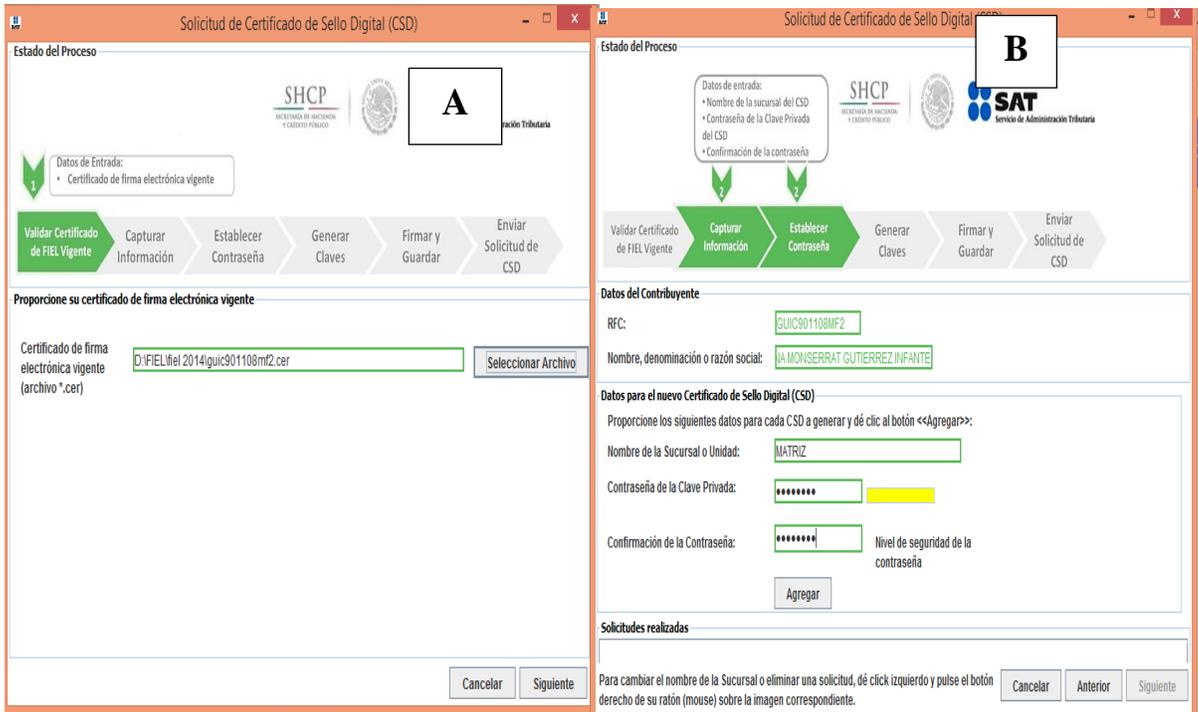
3.2.2.2. Generación a través de la aplicación Certifica y aplicación en el cumplimiento de las obligaciones fiscales

La generación del certificado de sello digital es mediante el portal del SAT en internet, descargando el programa certifica y en la pantalla de inicio debe elegir la opción que se muestra a continuación:

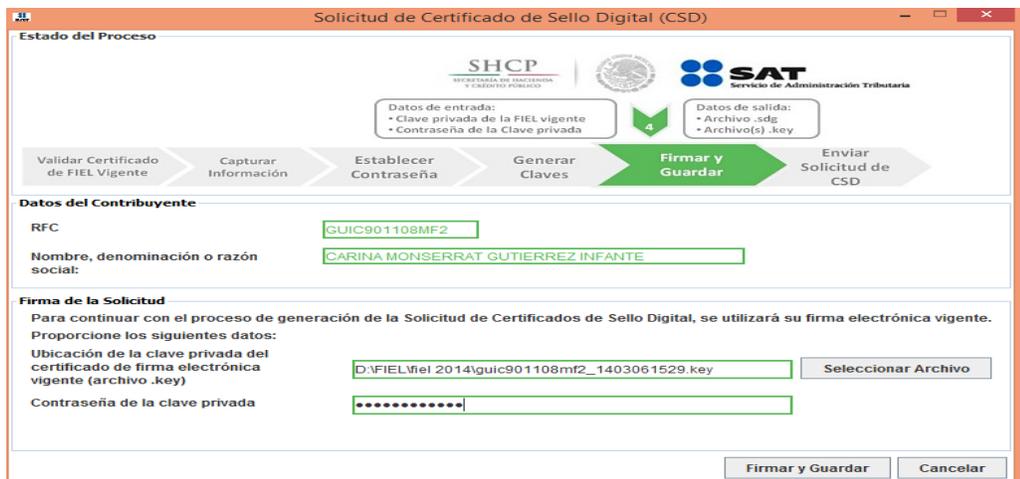


Posteriormente debe ingresar el .cer de su e.firma vigente, en segundo plano debe capturar el nombre de la sucursal, se generará una clave privada para el certificado de sello digital⁶⁹. Lo anterior se verifica en las siguientes dos imágenes.

⁶⁹Se sugiere no ingresar la misma contraseña que la e.firma, ya que muchas veces los sistemas electrónicos no reconocen a ésta última.



El proceso siguiente es la generación de las claves, en este proceso también se mueve el ratón o mouse en varias direcciones como en la renovación de e.firma, hasta llegar a una carga de un porcentaje completo, es decir del 100%. A continuación se tiene que registrar el .key y la contraseña de clave privada de la e.firma vigente, como se refleja en la imagen siguiente:



Para finalizar el proceso se firma y guarda, hasta este paso se ha generado un .sdg (el cual se tiene que mandar por certiSAT para recuperar el .cer), un .key y una contraseña de clave privada, es importante mencionar que para utilizar el certificado de sello digital tendrán que pasar por lo menos de 36 a 48 horas a partir de la obtención del CSD, esto es para la actualización de la LCO (Lista de Contribuyentes Obligados).⁷⁰

En cuanto al uso en el cumplimiento de las obligaciones fiscales se registra principalmente para que las personas morales generen sus comprobantes fiscales a través de la herramienta gratuita o bien mediante un proveedor de facturación, o bien sellen la contabilidad electrónica al momento de enviar la balanza de comprobación, catálogo de cuentas y pólizas auxiliares mediante buzón tributario.

Se considera que hay diferencia con la e.firma porque a pesar de que tiene el nombre de los archivos similares los cuales se conforman del .cer, .key y la contraseña de clave privada, son autónomos, por lo que el certificado de sello digital es un medio electrónico accesorio de la e.firma. Otro medio de autenticación pero de manera simplificada es la contraseña antes clave CIEC, la cual a continuación se explica.

3.2.3. Contraseña (Clave CIEC)

La contraseña es un medio de autenticación simplificado, toda vez que no necesita de archivos derivados de un sistema captográfico, sólo es necesario que el contribuyente genere una contraseña de 8 dígitos alfanuméricos.

⁷⁰ Sitio de internet oficial del SAT. Recuperado de http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/preguntas_frecuentes/Paginas/factura_cfdi.aspx

A continuación para una comprensión del tema se describe el concepto, la generación a través de internet y de manera presencial y la aplicación de medios electrónicos en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

3.2.3.1. Concepto y generación

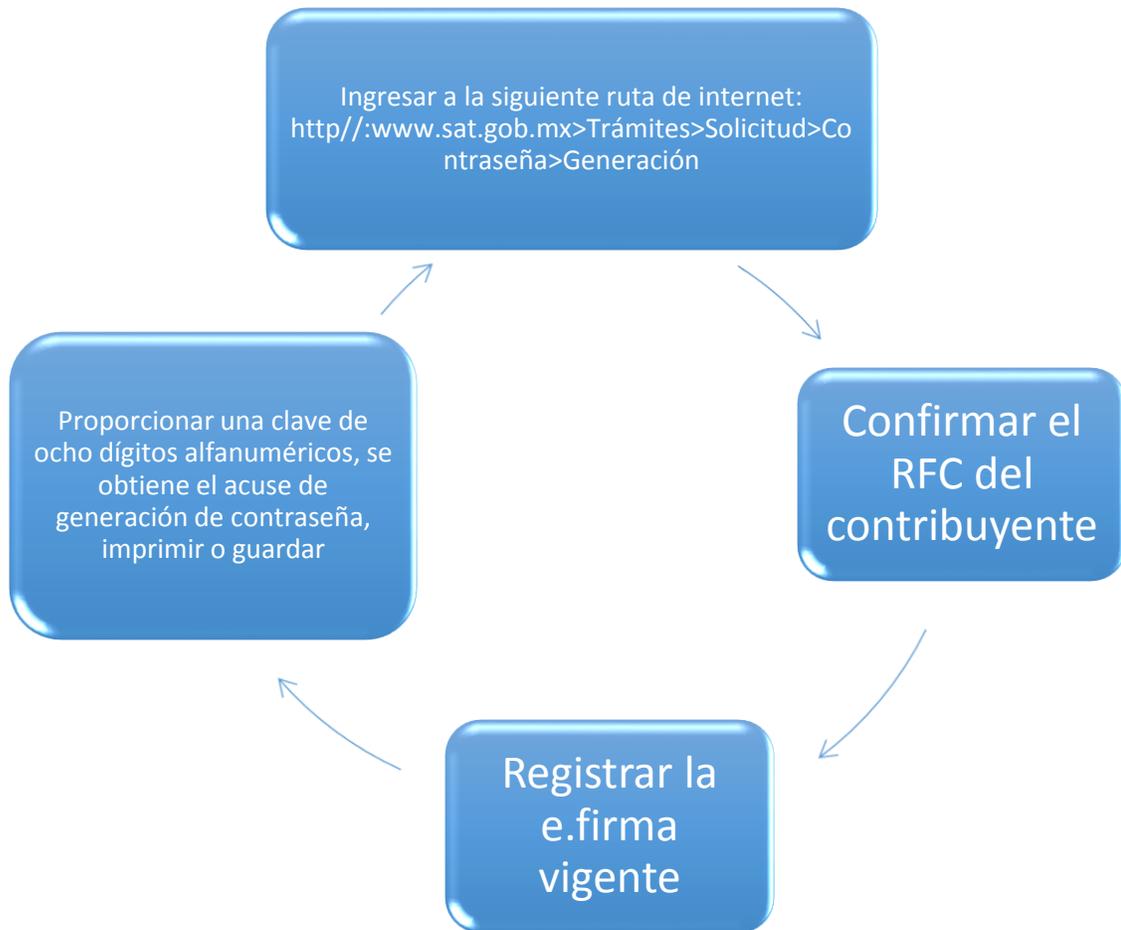
Cuando se creó llevaba el nombre de Clave de Identificación Electrónica Confidencial (CIEC), posteriormente fue Clave de Identificación Electrónica Confidencial Fortalecida (CIECF), ya que la autoridad consideró que esta clave debía contener más seguridad y la convirtió en una clave fortalecida; y a partir del 15 de mayo del 2013 sólo se conoce gramaticalmente y de manera simplificada como Contraseña.⁷¹

La contraseña es un medio de autenticación, donde el contribuyente crea una clave de ocho dígitos alfanuméricos para registrarla como firma autógrafa por medios electrónicos, funciona como mecanismo de acceso en los servicios electrónicos que brinda el SAT a través de su Portal.

La contraseña no tiene una vigencia, sin embargo de conformidad con la regla 2.2.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2017, menciona que si el contribuyente no registra actividad en un periodo de tres años consecutivos quedará sin efectos (se revoca), además si el contribuyente inicia un procedimiento de liquidación, escisión y fusión.

La generación debe ser mediante internet específicamente en el portal del SAT, donde la persona moral esencialmente debe tener en su poder la e.firma y que esté vigente para poder generar el trámite, como a continuación se indica:

⁷¹De acuerdo a la Resolución Miscelánea 2015 publicada en el diario oficial de la federación el 30 de Diciembre de 2014, en donde se reforma el glosario del Artículo Cuarto Resolutivo de la 2ARMRMF2013



3.2.3.2. Aplicación en el cumplimiento de las obligaciones fiscales

Existen las siguientes opciones para que el contribuyente pueda hacer uso de ellas:

- a)** Actualizar datos: En esta opción se puede cambiar el correo electrónico que se registró al momento de generar la contraseña.
- b)** Actualizar contraseña: Se puede cambiar la contraseña, siempre y cuando se proporcione la clave vigente.

- c) Reimpresión de acuses: Se reimprime los acuses de generación de contraseña o los relacionados con la misma
- d) Verificar: El contribuyente puede validar la contraseña
- e) Restablecer: Esta opción es exclusiva de personas físicas, y puede recuperar es decir obtener una nueva contraseña mediante su correo electrónico.

La contraseña tiene una **aplicación** o uso en los medios electrónicos principalmente para tener acceso a las aplicaciones que proporciona el SAT, ya sean declaraciones de presentación anual, mensual, así como también para el envío de las informativas.

Así también las donatarias autorizadas o asociaciones religiosas pueden emplearla en el esquema de facturación factura fácil. La aplicación que tiene un uso exclusivo de esta contraseña es el acceso al apartado de Mi Portal.

3.3. Esquema de facturación para la emisión de comprobantes fiscales digitales a través de internet (CFDI)

Una de las obligaciones de las personas morales es expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen.⁷²

En este apartado se menciona los antecedentes de los comprobantes fiscales los cuales ha sufrido varios cambios a través del tiempo, con el objetivo de atender

⁷² Cfr. Artículo 29 del Código Fiscal de la Federación.

las necesidades de los contribuyentes para que cumplan de manera simplificada sus obligaciones fiscales.

Así también se menciona los diferentes medios de facturación que la autoridad ha puesto a disposición de los contribuyentes para que puedan utilizarlos en el cumplimiento de esta obligación fiscal, los cuales son factura fácil, herramienta gratuita, y proveedor o auxiliar de facturación.

También se menciona el aplicativo para consultar, cancelar y recuperar los comprobantes fiscales, además de los alcances jurídicos-fiscales que tiene esta obligación fiscal.

3.3.1. Antecedentes y medios de facturación

Los comprobantes fiscales eran unas simples facturas impresas en establecimientos autorizados, ahora con el avance de la tecnología la autoridad ha decidido implementar medios electrónicos para que el propio contribuyente maneje un esquema de facturación, y que incluso desde la comodidad de su casa pueda generar sus facturas.

En nuestro país actualmente la autoridad fiscal otorga a los contribuyentes tres esquemas de facturación, factura fácil, herramienta gratuita y mediante un proveedor o auxiliar de facturación.

Mediante el siguiente cuadro comparativo se explican los puntos más importantes en cuanto a los antecedentes de los medios de facturación, los cuales resultan muy importantes para que el contribuyente no resulte engañado por los establecimientos de imprentas, y puedan conocer el actual medio de facturación:

ESQUEMA DE FACTURACIÓN

	Impresión en papel	Código Bidimensional	Comprobante Fiscal Digital	Comprobante Fiscal por Internet
CARACTERÍSTICAS	<p>Los contribuyentes tenían la posibilidad de imprimir sus facturas en establecimientos autorizados por el SAT. La autoridad proporcionaba folios para que se registraran en las facturas.</p> <p>Inicia el 31 de diciembre del 2010, y concluye el 31 de diciembre del 2012.</p>	<p>El código bidimensional fue un código de seguridad proporcionado por la autoridad, el cual los contribuyentes debían de registrarlo dentro de la factura, tal y como se muestra a continuación.</p> <div style="text-align: center;">  </div> <p>Fue para contribuyentes que en el ejercicio anterior sean iguales o menores a \$400,000 M.N.</p> <p>Inicia en el año 2011 y concluye el 31 de diciembre del 2013</p>	<p>El contribuyente empezaba a relacionarse con los medios electrónicos, toda vez que era la primera vez que se expedía el comprobante fiscal junto con el archivo .xml y su representación impresa en .pdf. Es así que el contribuyente generaba su factura a través de las herramientas que proporcionaba el SAT y posteriormente acudía con un proveedor de facturación, quien le asignaba un folio fiscal, y verificaba que cumplía con los requisitos fiscales para que posteriormente lo sellara digitalmente.</p> <p>Inicia en el año 2011 y concluye el 31 de diciembre del 2013</p>	<p>Los contribuyentes facturan mediante los esquemas que la autoridad proporciona: factura fácil, herramienta gratuita y mediante un proveedor de facturación.</p> <p>En este esquema el propio contribuyente es capaz de generar su factura a través de los medios anteriormente mencionados, la obtención es de manera inmediata de funcionando las 24 horas los 365 días del año.</p> <p>Inicia en el año 2014-actualidad.</p>

3.3.1.1. Factura Fácil

Mediante este esquema se generan comprobantes fiscales simplificados, el programa electrónico es a través de **Mis Cuentas**, se ingresa al aplicativo con el RFC y contraseña. Se genera un comprobante fiscal con el registro del régimen fiscal de quien expide el comprobante fiscal, además del RFC beneficiario de la misma, forma de pago, método de pago, el cálculo de los impuestos, cantidad, unidad, y descripción, requisitos esenciales que se pide en un comprobante fiscal⁷³, tal y como lo marca el artículo 29-A del código fiscal de la federación.

Las asociaciones religiosas, y las donatarias autorizadas son las únicas personas morales que utilizan este programa electrónico. A continuación se menciona otro medio de facturación que utiliza las demás personas morales, este programa electrónico es el único gratuito que tiene el SAT en su portal.

3.3.1.2. Herramienta gratuita

El utilizar este sistema de facturación es un poco más complejo de manejar que el de factura fácil, sin embargo es la única herramienta y de manera gratuita que las personas morales utilizan. Para ingresar a este sistema los contribuyentes siguen la siguiente ruta de internet: <http://www.sat.gob.mx>> trámites> factura electrónica > Generación gratuita. Ingresan con RFC y contraseña o bien e.firma electrónica. Al ingresar al sistema por primera vez el contribuyente tiene que aceptar términos y condiciones ingresando su e.firma vigente. Posteriormente visualizará los siguientes apartados, donde el emisor deberá de capturar sus datos personales, y fiscales así como los del receptor del CFDI:

⁷³ YouTube. (14 de diciembre de 2016). Tutorial factura electrónica Mis cuentas. Operaciones con el público en general. Recuperado de: <https://www.youtube.com/watch?v=35obAxH7WW0>https://www.youtube.com/watch?v=KSg_jpO2u8M

Ahora bien de conformidad con la captura del comprobante, se muestran las imágenes donde se tendrán que registrar los datos que a continuación se indican:

- a) Serie: Atributo opcional para señalar la serie del folio de control interno que lleve a cabo el contribuyente.
- b) Folio: Atributo opcional para señalar el número de folio de control interno que lleve a cabo el contribuyente.

- c) Moneda y tipo de cambio: Atributos registrados cuando el contribuyente recibe un pago con moneda distinta a la nacional.
- d) Tipo de comprobante: Atributo requerido de conformidad con el registro del comprobante, puede ser ingreso, egreso, o traslado.
- e) Condiciones de pago: Atributo registrado cuando entre las partes tienen condiciones comerciales aplicables al pago.
- f) Pago en parcialidades: Atributo registrado cuando el contribuyente recibe el pago en parcialidades.

The screenshot shows a web-based form for adding concepts, discounts, and taxes. At the top, there is a section titled "Conceptos" with a table for adding items. The table has columns for "Cantidad*", "Unidad*", "No. identificación", "Descripción*", and "Valor unitario*". There are also radio buttons for "Información aduanera" and "Cuenta predial", and a blue "Agregar Concepto" button. Below this is a table with columns for "Cantidad", "Unidad", "No. identificación", "Descripción", "Valor unitario", and "Importe".

Below the table, there are three sections for adding discounts and taxes:

- Descuento aplicable:** A checkbox, a "Monto:" input field, and a "Motivo del descuento:" input field.
- Impuestos trasladados:** A checkbox, a dropdown for "Impuesto*", a "Tasa*" input field, an "Importe*" input field, and a blue "Agregar Impuesto" button.
- Impuestos Retenidos:** A checkbox, a dropdown for "Impuesto*", and an "Importe*" input field, with a blue "Agregar Impuesto" button.

On the right side, there is a summary table with the following rows:

Subtotal:	\$0.00
Descuento:	\$0.00
Total de Impuestos Traslados:	\$0.00
Total de Impuestos Retenidos:	\$0.00
Total:	\$0.00

- g) Conceptos: Atributos requeridos para expresar la cantidad, unidad, número de identificación, descripción y valor unitario de la mercancía o servicio.
- h) Descuento aplicable: Atributo registrado si el pago aplica un descuento.
- i) Impuestos retenidos: Atributo registrado cuando a causa de la transacción cause impuestos retenidos como ISR o IVA.
- i) Impuestos trasladados: Atributo registrado cuando a causa de la transacción cause IVA o IEPS.

FACTURA ELECTRÓNICA Consultar CFDI Generación de CFDI

Donatarias

Pago en Especie

Nómina

Leyenda fiscal

SPEI

Certificado de destrucción

Renovación y sustitución de vehículos

*Datos obligatorios.

i) Complementos: Se tienen registrados el de donatarias, pago en especie, nómina, leyenda fiscal, SPEI (Sistema de Pagos Electrónicos Bancarios), Certificado de destrucción, así como el de renovación y sustitución de vehículos.

Como se puede observar este esquema tiene más conceptos a registrar, sin embargo uno de los problemas son los complementos, ya que se han publicado en la página del SAT alrededor de 14 complementos, pero en este medio de facturación sólo se pueden ingresar 3 complementos, los cuales son: donatarias, pago en especie, nómina, y SPEI. A continuación se explicará el último medio de facturación, que es mediante un proveedor de facturación, el cual puede prestar servicios de manera gratuita o con un fin económico.

3.3.1.3. Proveedor o Auxiliar de facturación

El proveedor o auxiliar de facturación como su nombre lo indica ayuda a los contribuyentes a cumplir con su obligación fiscal de expedir comprobantes fiscales. Cuando el esquema CFDI empezó a utilizarse por los contribuyentes, la tarea del proveedor de facturación era el certificar las facturas que el contribuyente realizaba por internet, ahora la mayoría tienen un fin de lucro y

ayudan completamente a los contribuyentes a expedir sus comprobantes fiscales.

La autoridad ha publicado una lista en internet de proveedores que cuentan con su autorización de emitir comprobantes fiscales por internet, en la actualidad existen proveedores autorizados que brindan sus servicios gratuitos y también los que tienen un fin de lucro.

Los que brindan servicios gratuitos se pueden mencionar los siguientes, entre otros⁷⁴:

1.- Digibox (Digibox, S.A. de C.V.)



2.- Terra Networks México (Terra Networks México, S.A de C.V.)

3.- ProFact (Proveedores de Facturación Electrónica y Software, S.A. de C.V.)

4.- Facturagepp (Servicios Administrativos Suma, S. de R.L. de C.V.)

5.- Edicom (Edicomunicaciones México, S.A. de C.V.)



6.- Timbre Fiscal (Diverza Información y Análisis, S.A.P.I. de C.V.)

7.- Tralix (Tralix México, S. de R.L de C.V.)

8.- ATEB (ATEB Servicios, S.A. de C.V.)



9.- Buzón E (Buzón E, S.A. de C.V.)

10.- MEGAPRACTICAL (Megapractical, S.A. de C.V.)

Los que brindan servicios con un fin de lucro, se pueden mencionar los siguientes, entre otros⁷⁵:

1.- BBVA Bancomer (BBVA, Bancomer, S.A. Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero BBVA Bancomer)

⁷⁴ Página oficial del Servicio de Administración Tributaria. Recuperado de: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/factura_electronica/Paginas/cfdi.aspx

⁷⁵ Página oficial del Servicio de Administración Tributaria. Recuperado de: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/factura_electronica/Paginas/proveedores_autorizados_de_certificacion.aspx

- 2.-CONTPAQ i (Más facturación, S. de R.L. de C.V.)
- 3.-Diverza (Diverza Información y Análisis, S.A.P.I. de C.V.)
- 4.-EDXSOLUTIONS (North Signature-México, S.A. de C.V.)
- 5.-FactuPronto (FactuPronto, S.A. de C.V.)
- 6.-Facturaxion (Freight Ideas, SA de CV).
- 7.-FactureYa (Servicios Tecnológicos Avanzados en Facturación, S.A. de C.V.)
- 8.-Instituto Mexicano del Seguro Social (Instituto Mexicano del Seguro Social)
- 9.-Pegaso Digital (Servicio y Soporte en Tecnología Informática, S.A. de C.V.)
- 10.- Vital Sistemas (Vital Sistemas, S.A. de C.V.)



diverza.

CONTPAQi
Software empresarial fácil y completo

Es así que el contribuyente tiene la oportunidad de acudir con un proveedor de facturación con la búsqueda de un apoyo en generar sus comprobantes fiscales, toda vez que a veces se tienen complicaciones técnicas de las aplicaciones de factura fácil o herramienta gratuita, puede ser también por la ignorancia en cuanto al manejo del aplicativo, por estar obligado a utilizar un complemento publicado en la página del SAT el cual no está dentro de herramienta gratuita o simplemente porque le parece más eficaz.

Ahora bien el contribuyente una vez que registró un comprobante fiscal, ¿Puede recuperarlo, consultarlo o cancelarlo? en efecto puede realizar las tres acciones, a continuación se explican.

3.3.2. Consultar, cancelar y recuperar comprobantes fiscales

El contribuyente tiene la posibilidad de obtener de manera inmediata su comprobante fiscal generado, pero ¿Qué pasa si después de su generación necesita consultarlo o recuperarlo?. Una vez que se genere para poder consultarlo o recuperarlo tendrán que pasar por lo menos 72 horas, toda vez que

se el sistema genera un proceso para guardarlo dentro de los sistemas internos del SAT.

Ahora bien se pueden consultar o recuperar las facturas electrónicas emitidas y recibidas. En la opción de emitidas se puede buscar por folio fiscal o bien por fecha la cual se indica un período, y hasta la hora, pero si requiere una búsqueda más en específico, puede ingresar el estado de comprobante que indica si es vigente o cancelado, o bien el tipo de comprobante que va de acuerdo con los complementos publicados en la página del SAT, lo anterior se muestra en la siguiente imagen⁷⁶:

The image shows a web interface for searching issued tax receipts (CFDI). At the top, there are two tabs: 'Consultar CFDI' (selected) and 'Generación de CFDI'. Below the tabs, the section is titled 'Consultar Facturas Emitidas' with a note: 'Los campos marcados con * son obligatorios.' The search criteria include: a radio button for '* Folio Fiscal' followed by a text input field; a radio button for '* Fecha Inicial de Emisión' followed by a date and time selector (month, day, hour, minute, second); a radio button for '* Fecha Final de Emisión' followed by a date and time selector; a text input field for 'RFC Receptor'; a dropdown menu for 'Estado del Comprobante' with the option 'Seleccione un valor...'; and another dropdown menu for 'Tipo de Comprobante (Complemento)' with the option 'Seleccione un valor...'. A blue button labeled 'Buscar CFDI' is positioned to the right of the form. At the bottom, a note states: '(Criterio de búsqueda aplicable a CFDI emitidos a partir del 01/01/2014)'.

En cuanto a las facturas recibidas, de igual manera se busca por folio fiscal o bien por fecha, pero aquí se busca por año y por mes.

Si se requiere una búsqueda más detallada, se puede ingresar la hora inicial y final, además del RFC del emisor, el estado de comprobante que es vigente o

⁷⁶ Consulta o recupera una factura electrónica CFDI, p.2. Recuperado de: <http://tramites.semarnat.gob.mx/Doctos/PagoDerechos/Guia-para-consultar-ver-detalle-o-recuperar-Factura-Electronica.pdf>

cancelado, y por tipo de comprobante que son los complementos registrados en la página del SAT, tal y como se muestra en la siguiente imagen:

Consultar CFDI Generación de CFDI

Consultar Facturas Recibidas

Los campos marcados con * son obligatorios.

* Folio Fiscal

* Fecha de Emisión *Año: 2016 *Mes: 01 Día: Hora Inicial: 00 : 00 : 00 Hora Final: 23 : 59 : 59

RFC Emisor Estado del Comprobante Seleccione un valor...

Tipo de Comprobante (Complemento) Seleccione un valor... **Buscar CFDI**

(Criterio de búsqueda aplicable a CFDI emitidos a partir del 01/01/2014)

Es necesario destacar que la consulta va conforme a los CFDI emitidos a partir de enero del 2014. Una vez que se ingresen los datos de la búsqueda, el contribuyente puede recuperar o consultar el XML que se identifica con el

siguiente ícono , mientras que la representación impresa se identifica con el

siguiente ícono , y sólo puede recuperarla o consultarla en las facturas emitidas, además el contribuyente puede consultar o recuperar un detalle del comprobante fiscal el cual es una representación impresa a manera de resumen,

el cual se identifica con el siguiente ícono  esta opción es la única representación impresa que obtendrá el contribuyente de sus facturas recibidas, aunque también puede observarlo en las facturas emitidas. Es así que el contribuyente si puede consultar o recuperar su comprobante fiscal cuando lo requiera, siempre y cuando sea del año 2014 en adelante y de carácter CFDI.

En la reforma fiscal del año 2017, el contribuyente tiene sólo la opción de cancelar los comprobantes fiscales emitidos cuando la persona a favor de quien se expidan acepte su cancelación. En la regla 2.7.1.39 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2017, menciona los supuestos en los que **no** se necesita aprobación del receptor, los cuales se enlistan a continuación:

- a) Que amparen ingresos por un monto de hasta \$5,000.00 (cinco mil pesos 00/100 M.N).
- b) Por concepto de nómina.
- c) Por concepto de egresos.
- d) Por concepto de traslado.
- e) Por concepto de ingresos expedidos a contribuyentes del RIF.
- f) Emitidos a través de la herramienta electrónica de “Mis cuentas” en el aplicativo “Factura fácil”.
- g) Que amparen retenciones e información de pagos.
- h) Expedidos en operaciones realizadas con el público en general de conformidad con la regla 2.7.1.24.
- i) Emitidos a residentes en el extranjero para efectos fiscales conforme a la regla 2.7.1.26.
- j) Cuando la cancelación se realice dentro de las 72 horas inmediatas siguientes a su expedición.

La cancelación se lleva a cabo conforme a seleccionar en acciones un recuadro, y posteriormente cancelar seleccionados, como se muestra en la siguiente imagen:



Es así que el contribuyente tiene la posibilidad de consultar y recuperar el comprobante fiscal emitido y recibido, además de cancelar el emitido sólo que ahora no tendrá la libertad de cancelarlo cuando lo requiera, si no que el receptor de la factura debe proporcionarle una aceptación, situación que beneficia al receptor de la factura, pero no tanto al emisor ya que considera “perseguir” al receptor para poder cancelar la factura, claro está que lo anterior aplica siempre y cuando no se encuentre en los supuestos anteriormente mencionados. A continuación, se reflejan los alcances jurídicos que tienen los comprobantes fiscales.

3.3.3. Alcances jurídicos-fiscales

Se ha observado anteriormente que los comprobantes fiscales han sufrido muchas reformas fiscales, muchos cambios de acuerdo a las necesidades de los contribuyentes, y la implementación de los medios electrónicos por parte de la autoridad para hacer de la facturación un medio eficaz para el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

De conformidad con la regla 2.7.1.32 “Cumplimiento de requisitos en la expedición de comprobantes fiscales” de la segunda modificación a la resolución miscelánea fiscal para el 2016 ha sido la última reforma destacada en cuanto a comprobantes fiscales, la misma hace mención a lo siguiente:

“Para los efectos del artículo 29-A, fracciones I y VII, inciso c) del CFF, los contribuyentes podrán incorporar en los CFDI que expidan, **la expresión NA o cualquier otra análoga**, en lugar de los siguientes requisitos:

- I. Régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del ISR.
- II. Domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes fiscales.
- III. Forma en que se realizó el pago.

Los contribuyentes podrán señalar en los apartados designados para incorporar los requisitos previstos en las fracciones anteriores, la información con la que cuenten al momento de expedir los comprobantes respectivos.

La facilidad prevista en la fracción III de esta regla no será aplicable en los casos siguientes:

- a) En las operaciones a que se refiere la regla 3.3.1.37.
- b) En los actos y operaciones que establece el artículo 32 de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita y;
- c) Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición en el momento en el que se expida el CFDI o haya sido pagada antes de la expedición del mismo.

Tratándose de los supuestos previstos en los incisos antes señalados, los contribuyentes deberán consignar en el CFDI la clave correspondiente a la forma de pago, de conformidad con el catálogo publicado en el Portal del SAT.”

En primera instancia, la anterior regla está mal redactada, toda vez que el legislador confunde método de pago con forma de pago. Tal como lo establece el anexo 20 de la resolución miscelánea fiscal, método de pago refiere a efectivo, transferencia electrónica, cheque, etcétera, mientras que forma de pago refiere a una sola exhibición o pago en parcialidades.

El contribuyente, de conformidad con la redacción de la regla anterior, entiende lo siguiente: se podrá ingresar la palabra N/A o cualquier otra análoga, en lugar de pago en parcialidades o una sola exhibición (forma de pago), pero no será aplicable cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, y en el párrafo que sigue menciona tratándose de los supuestos antes señalados deberán consignar a la forma de pago la clave correspondiente, cuando el catálogo refiere a pago en efectivo, transferencia electrónica, cheque, etcétera.

El contribuyente obviamente se pregunta, ¿La forma de pago ahora es método de pago?, la autoridad responde lo siguiente: El dato de “Método de pago” (pago en una sola exhibición o en parcialidades), deberá registrarse en el campo o atributo denominado “Forma de pago”⁷⁷. Un arreglo pequeño a la confusión del legislador,

⁷⁷ Servicio de Administración Tributaria. (23 de agosto de 2016). Preguntas y Respuestas sobre el método de pago. Recuperado de: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/factura_electronica/Documents/PreguntasFrecuentes_Metodo_de_Pago_Integrado_23_08_16.pdf

ya que persiste que método de pago es en una sola exhibición o en parcialidades, pero se registra en forma de pago (originalmente como lo indica el anexo 20 de la RMF), aún queda la confusión del contribuyente, si la autoridad menciona forma de pago es en una sola exhibición o en parcialidades, porque indica en la regla sustituyendo al método de pago. Considerándose una incertidumbre jurídica fiscal, perjudicando a los contribuyentes. Por último se indica la presentación de las declaraciones.

3.4. Presentación de declaraciones

Los contribuyentes por obligación registrada en el artículo 74 de la ley del ISR deben presentar distintas declaraciones, las cuales son del ejercicio, provisionales, informativas tales como la declaración informativa múltiple, DIOT, Multi-IEPS, la declaración informativa de transparencia(donatarias autorizadas), a continuación se menciona los alcances jurídicos fiscales que tienen.

3.4.1. Declaración anual y declaración provisional

Como se ha mencionado anteriormente las personas morales del régimen general de ley presentan una declaración del ejercicio, a más tardar en los tres primeros meses del ejercicio posterior al que corresponda. Mientras que las personas morales sin fines de lucro la presentan a más tardar el 15 de febrero. Los contribuyentes tienen un programa electrónico que es DeclaraSAT, el cual es un aplicativo innovador donde el cálculo es automático, pueden consultar el acuse de recibo y el contenido de las mismas, claro está que siempre y cuando se registraron en el mismo. La complicación que suelen tener es la saturación del sistema, y no poder enviar la declaración, o bien el registro de la misma, por instrucciones de la autoridad es adecuar el equipo de cómputo con varios requerimientos técnicos.

En cuanto a los pagos provisionales, se presentan a más tardar el 17 del mes inmediato posterior al que corresponda la declaración, el aplicativo es lo que comúnmente se llama declaraciones y pagos, este aplicativo es innovador al calcular de manera automática los impuestos, y poder verificar el acuse de recibo, el contenido e incluso las declaraciones que están pagadas, para un control del contribuyente. La problemática de este aplicativo de igual manera, es una saturación en los días cercanos a su presentación, la recomendación de la autoridad es la misma que en DeclaraSAT.

A continuación se detalla en qué consisten las declaraciones informativas que presentan los contribuyentes. Un programa electrónico publicado en el año 2017 en el portal del SAT, es el de mi contabilidad opción de acumulación de ingresos de personas morales, en el cual, presentan sus declaraciones aquéllas personas morales que pertenecen al estímulo del artículo 196 de la ley del ISR.

3.4.3. Declaraciones informativas

La Declaración Informativa Múltiple (DIM) se presenta a más tardar el 15 de febrero⁷⁸, consta de 10 anexos, y el contribuyente de conformidad con la información que se presenta en cada anexo debe ubicar su situación fiscal para presentarla. Se tiene que descargar un el programa en el portal del SAT como última versión es 5.0.0., dentro de este programa se valida la declaración, y la encripta (guardar el archivo dentro del equipo de cómputo del contribuyente), para que en otro apartado dentro del sitio oficial del SAT en internet se envíe. El SAT, le envía un primer acuse de recepción al contribuyente y posteriormente un acuse de validación.

La declaración de clientes y proveedores de bienes y servicios (DIMM), se denomina la declaración por medios magnéticos, ya que se descarga de igual

⁷⁸ Sánchez Vega Alejandro. *La obligación civil y fiscal*. Edit. Sista; 2005.p.p.169

manera un programa, pero a diferencia de la anterior no se envía por internet, si no que se tiene que guardar en un dispositivo USB o CD a efecto de acudir a la Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente a entregarla. Se presentaba a más tardar el 15 de febrero del ejercicio posterior al que corresponda, sin embargo en el año 2015, la autoridad decide derogarla⁷⁹, por lo que la última presentación obligatoria es del año 2014 hacia atrás. Tanto para el contribuyente como para la autoridad la presentación de esta declaración con la llegada de generar comprobantes fiscales CFDI, se declaraba innecesaria su presentación.

La Declaración Informativa de Operaciones con Terceros, mejor conocida como DIOT, el contribuyente reporta los movimientos que tuvo con sus proveedores y clientes con información de IVA⁸⁰. De igual manera se debe descargar un programa, y al igual que la DIM se genera una validación y encriptación de la misma a efecto de enviarla mediante el Portal del SAT. Se tiene dos acuses uno de recepción y otro de validación. El problema común del contribuyente es recibir los acuses ya que la mayoría de veces presentan la declaración en una versión anterior, aunque el sistema se los permita, nunca reciben los acuses de validación.

La declaración Multi-IEPS, consta de 12 anexos⁸¹ donde el contribuyente debe verificar de conformidad con el artículo 19 de la ley del IEPS en qué supuesto se ubica. Se tiene que descargar un programa en el portal del SAT, y que al igual que la DIM y DIOT se valida se encripta y se recibe dos acuses. El problema más común de esta declaración es que el contribuyente no se puede ubicar qué anexo debe presentar, ya que la autoridad genera en su guía de obligaciones una descripción de la obligación que no encuadra en la descripción del título de los anexos.

⁷⁹ Regla 2.8.4.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal 2017.

⁸⁰ Regla 4.5.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2017.

⁸¹ Regla 2.5.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2017.

Por último, la declaración informativa para garantizar la transparencia de los donativos recibidos, así como el uso y destino de los mismos, la cual presentan las donatarias autorizadas⁸². Esta declaración se tiene que presentar en el aplicativo de Mi Portal, aquí mismo se genera un acuse de recibo, donde la donataria autorizada ampara cumplida la obligación a efecto de que la autoridad no revoque su autorización. El problema más común es la saturación del sistema al momento de presentarla, por lo que los contribuyentes a veces tienen suerte de que la autoridad genere prórrogas en la presentación, y así no afectar la autorización de las donatarias autorizadas.

3.5. Mi Portal

Es una herramienta que está al alcance del contribuyente para generar diversos trámites fiscales a través de internet. Para ingresar se sigue la siguiente ruta: <http://www.sat.gob.mx>trámites>mi> portal. Ingresa con RFC y contraseña alfanumérica a 8 dígitos.

Mi portal actualmente está dividido en diferentes secciones, tal y como se muestra en la siguiente imagen:



En Servicios por Internet: Se presentan trámite de aclaraciones, solicitudes u orientación fiscal el cual el contribuyente pide una explicación sobre la

⁸² Regla 3.10.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2017.

legislación fiscal, casos en particular o trámite de solicitudes, sobre operaciones vulnerables, actualizaciones al RFC, buró de crédito, Firma Electrónica Avanzada, suspensión de actividades condonación, copias certificadas, verificación de domicilio, pagos en parcialidades, entre otros. Otro apartado es sugerencias y reconocimientos, mediante el cual el contribuyente puede generar diversas sugerencias a la autoridad para un mejor servicio. Así también los contribuyentes pueden atribuir un reconocimiento al buen servicio de los servidores públicos del SAT, o los distintos medios de atención.

Créditos fiscales: En este apartado el contribuyente puede verificar si existen créditos fiscales a su cargo. Tiene las siguientes secciones: Información, la cual contiene información de los créditos fiscales a su cargo, y servicios donde se genera un formato para pago de créditos fiscales a su cargo.

Donatarias y Donaciones: Apartado exclusivo para las personas morales que son donatarias autorizadas. En este apartado la donataria autorizada puede realizar y dar seguimiento del trámite de solicitud de la autorización, presentar su declaración informativa de transparencia, y registrar las donaciones que percibe del extranjero.

Consulta de Facturas: En este apartado los contribuyentes pueden consultar sus facturas, emitidas y recibidas, sólo tienen que proporcionar su RFC y contraseña.

Mi Portal es un aplicativo prácticamente dedicado a la presentación de trámites por parte de los contribuyentes, y hay un apartado para donatarias autorizadas. El problema que tienen los contribuyentes al presentar distintos trámites, es que por cuestiones informáticas no son efectivamente recibidas por la autoridad, por lo que incluso se genera una negativa ficta a las consultas o solicitudes presentadas.

3.6. Buzón tributario

Buzón tributario es el medio electrónico más innovador que ha implementado la autoridad, el cual los contribuyentes lo usan para que los mismos puedan cumplir sus obligaciones fiscales, además de tener un medio de contacto directo con la autoridad. Este tema trata a partir de la reforma fiscal del año 2014, que es lo que se reformó en cuanto a medios electrónicos, el concepto de buzón tributario, como le da uso el contribuyente, además de los alcances jurídicos-fiscales que tiene el mismo.

3.6.1. Concepto

En el año 2014 sucedió una reforma fiscal la cual es muy importante en medios electrónicos, ya que se reforma el código fiscal de la federación específicamente en su artículo 17-K el cual nos indica lo siguiente:

“Artículo 17-K.- Las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual:

- I. La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido.
- II. Los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.

Las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija de entre los que se den a conocer mediante reglas de carácter general. La autoridad enviará por única ocasión, mediante el mecanismo elegido, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste.”

A pesar de que en el año 2004 en el Código Fiscal se ingresó el capítulo II denominado “De los medios electrónicos” el sistema de buzón tributario no apareció sino hasta la reforma que se generó en el año 2014, efectivamente se

considera un medio de comunicación autoridad-contribuyente, y a partir del año 2014 la autoridad ha trabajado para que la mayoría de los contribuyentes se acerquen a este medio de comunicación. A continuación se explicará el uso que tiene buzón tributario.

3.6.2. Aplicación para el cumplimiento de las obligaciones fiscales

El uso de buzón tributario para personas morales fue a partir del 1 de junio del 2014, mientras que para las personas físicas fue a partir de enero del 2015. Podemos encontrar el sistema de buzón tributario en la siguiente ruta de internet: <http://www.sat.gob.mx>>trámites>buzón tributario. El contribuyente ingresa con RFC y contraseña o bien e.firma. Las personas morales necesitan aceptar términos y condiciones con su firma electrónica.

Existen varios trámites señalados en el anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal donde su presentación es a través de buzón tributario, sin embargo en este aplicativo no todos son presentados ya que no existe un apartado específico para generar el trámite. El menú de buzón tributario se puede observar de la siguiente manera:



Los trámites más comunes a presentar es el recurso de revocación, consultas de confirmación de criterio, devoluciones, compensaciones, decretos de facilidades fiscales y avisos diversos que son competencia directamente de la administración general jurídica, y el más controversial, el envío de la contabilidad electrónica.

Es muy importante para la autoridad este medio de comunicación, ya que notifica a los contribuyentes cualquier acto administrativo, principalmente de resoluciones a los trámites presentados por el contribuyente. Los documentos que se obtienen al momento de una notificación de un acto administrativo son: aviso de notificación, acto administrativo, y acuse de notificación. Como tal la autoridad cumple en derecho de entregar un acto administrativo con una notificación y con el detalle del mismo fundado y motivado. Se tiene un nuevo apartado en el sistema de buzón tributario el cual fue registrado en septiembre del año 2016, que es fiscalización electrónica⁸³, la cual es una facultad de comprobación por parte de la autoridad mediante un medio electrónico. El aplicativo está disponible los 365 días del año las 24 horas del día. En el siguiente tema se abarca un estudio jurídico fiscal sobre buzón tributario.

3.6.3. Alcances jurídicos-fiscales

Como ya se ha mencionado el buzón tributario forma parte de un medio de comunicación muy importante entre el contribuyente y la autoridad fiscal. A pesar de que el Código Fiscal de la Federación no lo legisle como obligatorio el utilizar este buzón tributario menciona que tendrán asignado el mismo todas las personas físicas y morales, por lo que se entiende que tienen un buzón tributario que la mayoría no lo tiene activado o no le da uso, pero la autoridad asegura una certeza de este medio de comunicación hacia los contribuyentes.

⁸³ Sitio oficial del Servicio de Administración Tributaria. Recuperado de: www.sat.gob.mx/.../Paginas/.../FiscalizacionElectronica.pptx

Una de las preocupaciones por parte del contribuyente es la activación o el alta del buzón tributario, considera que la autoridad fiscal generará una búsqueda minuciosa de su situación fiscal, cuando el propósito de este es contactar al contribuyente de una manera eficaz, conforme a derecho, y sencilla generando notificaciones de resoluciones sobre sus trámites fiscales, o cualquier acto administrativo de la autoridad, e incluso se menciona que con la nueva reforma fiscal 2017, el sector gobierno, organismos descentralizados, y más entidades, pueden generar una autorización para notificar al contribuyente documentos fiscales. No es conveniente para los contribuyentes, ya que el SAT debe generar una infraestructura tecnológica garrafal para poder soportar toda la información que llegará por parte del SAT y además de las entidades gubernamentales, y organismos descentralizados.

Cuando se registró la reforma del año 2014, muchos contribuyentes interpusieron un amparo en contra de buzón tributario y además del envío de la contabilidad electrónica tema que se menciona más adelante. Principalmente en sus argumentos jurídicos indicaban una inconstitucionalidad dentro del artículo 14 y 16 de la Constitución Mexicana, es comprensible esa inconstitucionalidad, ya que no hubo una reforma dentro de la misma constitución donde se indique que las formas esenciales de notificación del procedimiento sea mediante medios electrónicos, o que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito a través de medios electrónicos de la autoridad competente donde funde y motive la causa legal del procedimiento.

La autoridad precisa que no deja al contribuyente en un estado de indefensión, ya que buzón tributario es un medio alternativo para recibir notificaciones de actos administrativos, ya que se sigue el mismo procedimiento para notificar actos administrativos fundado y motivado. Luego entonces buzón tributario se considera un medio de comunicación, y que más adelante quizá quede como el único medio de notificación, y tendrá un mayor número de contribuyentes activos

en el servicio. Lo anterior se puede comprobar en derecho, con la jurisprudencia siguiente:

Época: Décima Época

Tesis: 2a./J. 137/2016 (10a.)

BUZÓN TRIBUTARIO. EL ARTÍCULO 17-K DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER ESE MEDIO DE COMUNICACIÓN ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y LA AUTORIDAD HACENDARIA, NO VIOLA EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA (DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013).

El citado precepto dispone que las personas físicas y morales inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual, la autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido, y los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal, estableciendo el mecanismo para corroborar su autenticidad y correcto funcionamiento inicial. Lo anterior permite observar que el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación **sólo instaura un nuevo canal de comunicación entre el contribuyente y la autoridad hacendaria aprovechando los avances tecnológicos**, precisando con toda claridad cuál será su propósito y la forma en que se le dotará de eficacia, con lo cual, *se deja en claro al contribuyente a qué atenerse, pues la norma le permite conocer que tendrá asignado un buzón tributario para interactuar e intercambiar información con la autoridad hacendaria, de manera que tiene la certeza de* que, a través de ese medio, le efectuará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita y que, por la misma vía, deberá presentar sus promociones, solicitudes, avisos, dar cumplimiento a sus obligaciones y a los requerimientos que se le formulen, así como realizar consultas sobre su situación fiscal, aunado a que la redacción de la norma impide a la autoridad cualquier actuación arbitraria o excesiva, en la medida en que establece con precisión el objeto y finalidad del buzón tributario, el cual no podrá utilizarse para cuestiones diversas de las expresamente establecidas por el legislador. En esos términos, el artículo 17-K invocado, **no viola el derecho a la seguridad jurídica reconocido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**, tomando en consideración, que sólo propone delimitar lo que podrá enviarse a través del citado medio, y no detalla cómo se hará el envío respectivo, esto es, cómo se efectuarán las notificaciones por esa vía ni bajo qué parámetros se tendrán por realizadas, a fin de constatar que la información respectiva ha sido entregada al receptor, pues esos aspectos se regulan esencialmente en el artículo 134 del referido código tributario.

De conformidad con lo anterior se refuerza lo que la autoridad tiene en su defensa, el buzón tributario no es un aplicativo obligatorio para los contribuyentes, se indica que se tendrá asignado, y se explica el fin de su uso, para esto el contribuyente tiene una certeza de que es un medio de comunicación entre él y el SAT, ya que la misma jurisprudencia lo menciona de la siguiente manera: *“se deja en claro al contribuyente a qué atenerse, pues la norma le permite conocer que tendrá asignado un buzón tributario para interactuar e intercambiar información con la autoridad hacendaria, de manera que tiene la certeza”* A continuación se explica uno de los medios electrónicos que más ha revolucionado las reformas fiscales, es el envío de la contabilidad electrónica.

3.7. Contabilidad electrónica

La contabilidad electrónica se envía a través de buzón tributario, y la autoridad sólo pide a los contribuyentes personas morales enviar una balanza de comprobación, un catálogo de cuentas, y en su caso pólizas. A continuación veremos lo relacionado con la contabilidad electrónica antes y después de la reforma del año 2014, el cual fue una fecha como anteriormente se mencionaba marcó una innovación en medios electrónicos.

3.7.1. Reforma fiscal 2014

Los contribuyentes hacían la presentación de todo registro contable fiscal en papel como mínimo el libro del diario y el mayor⁸⁴, además de papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, entre otros. No fue hasta la reforma del año 2014 que la autoridad decide renovar el medio de presentación de esta contabilidad y el contenido, reduciéndolo a presentar sólo una balanza de comprobación, catálogo de cuentas y pólizas contables.

⁸⁴ Rebolledo Herrera, Oscar. *Introducción al Derecho Fiscal*. Universidad Juárez del Estado de Tabasco, 2002. p.p.96

Con lo anterior es inimaginable la cantidad de papeles que generaba el contador y que la persona moral guardaba por ley su contabilidad para una visita domiciliaria. Es por eso que la autoridad decide que la contabilidad como obligación fiscal y para acelerar el proceso de una visita domiciliaria, sea entregada en medios electrónicos y el sistema ideal es buzón tributario.

Cuando entra en vigor la reforma del 2014, existe una inconformidad por parte de muchos contribuyentes, por lo que de igual manera se generó muchas presentaciones de escritos para un amparo. Principalmente los contribuyentes, alegaban de igual manera una inconstitucionalidad del artículo 14 y 16 de la constitución mexicana y una incertidumbre jurídica. La autoridad vuelve a indicar que no es una inconstitucionalidad, se cumplen con los parámetros, sólo que ahora es mediante medios electrónicos, que beneficia al medio ambiente, acelera los procesos de ejercer las facultades de comprobación de la autoridad, y por supuesto que trata de innovar al país con la introducción de medios electrónicos generar una innovación al país con la introducción de medios electrónicos. A continuación se explica los períodos de envío como obligación fiscal.

3.7.2. Obligación fiscal

La autoridad generó parámetros para obligar a las personas morales a enviar la contabilidad, ya que el sector financiero, las personas morales con ingresos acumulables mayores o iguales a cuatro millones de pesos en el 2013, se encontraban obligadas a partir de enero del 2015 a enviar su contabilidad. Mientras que en enero del 2016 se encontraban obligadas a enviarla, las personas morales con ingresos menores a cuatro millones de pesos en el ejercicio 2013, las personas morales del sector primario, las personas morales sin fines de lucro, y las personas morales inscritas en el 2014, 2015 y 2016. Las donatarias autorizadas y las asociaciones religiosas son las únicas que tienen la

opción de entregar su contabilidad electrónica mediante buzón tributario, ya que la autoridad le da oportunidad de enviarla mediante Mis Cuentas, la cual consiste en registrar ingresos y gastos que no cuenten con un comprobante fiscal.⁸⁵

La balanza de comprobación se envía mensualmente, mientras que el catálogo de cuenta se envía una primera vez junto con la balanza de comprobación y posteriormente cada que se modifique, mientras que las pólizas se envían cada que se genera una compensación, devolución o bien ocurre una fiscalización por parte de la autoridad. El período de envío para las personas morales, sobre la balanza de comprobación enviará de forma mensual su información contable a más tardar en los primeros tres días del segundo mes posterior al mes que corresponde la información a enviar⁸⁶. Las personas morales emisores de valores que coticen en las bolsas de valores concesionadas en los términos de la Ley del Mercado de Valores o en las bolsas de valores ubicadas en los mercados reconocidos, a que se refiere el artículo 16-C, fracción II del CFF y 104, fracción II de la Ley de Mercado de Valores, así como sus subsidiarias, tienen que enviar la balanza de comprobación en las siguientes fechas⁸⁷:

Meses	Plazo
Enero, febrero y marzo	3 de mayo.
Abril, mayo y junio	3 de agosto.
Julio, agosto y septiembre.	3 de noviembre.
Octubre, noviembre y diciembre.	3 de marzo.

⁸⁵Resolutivo Tercero de la Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014.

⁸⁶ Regla 2.8.1.7. fracción II inciso a) de la Resolución Miscelánea Fiscal 2017.

⁸⁷ Regla 2.8.1.7. fracción II inciso c) de la Resolución Miscelánea Fiscal 2017.

Mientras que las personas morales dedicadas al sector primario, que hayan optado por realizar pagos provisionales del ISR en forma semestral, podrán enviar su información contable de forma semestral, a más tardar dentro de los primeros tres días, respectivamente, del segundo mes posterior al último mes reportado en el semestre, mediante seis archivos que correspondan a cada uno de los meses que reporten.

Por último, existe una balanza del cierre del ejercicio, la cual será enviada a más tardar el 20 de abril del año siguiente al ejercicio que corresponda⁸⁸. Es así que las personas morales generalmente se obligaron a enviar la contabilidad de manera en general a partir del año 2016.

Para enviar la contabilidad electrónica, se tiene que convertir el archivo que la contiene en XML, dentro del Portal del SAT hay un convertidor. Así mismo se tiene que generar una validación de forma y sintaxis, mismo que se encuentra gratis dentro del Portal del SAT.

La nomenclatura para enviar la contabilidad debe tener el siguiente formato: RFC de 12 caracteres, ejercicio de 4 caracteres que identifican al año que corresponde, período de 2 caracteres que identifican al mes que corresponde, clave los cuales son caracteres siguientes; BN(balanza normal), BC(balanza complementaria), PL(pólizas del período), XC(auxiliar de cuenta y subcuenta), XF(auxiliar de folios); y la extensión que son caracteres que identifican un archivo comprimido, por lo cual quedaría de la siguiente manera: XIA9701221X4201603BN.zip. A continuación, se menciona la estructura de qué es lo que se tiene que enviar como contabilidad electrónica.

⁸⁸ Regla 2.8.1.7. fracción II inciso e) de la Resolución Miscelánea Fiscal 2017.

3.7.3. Anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal (balanza de comprobación, catálogo de cuenta, y pólizas)

Cómo ya se mencionó anteriormente la contabilidad electrónica se compone de la balanza de comprobación, catálogo de cuenta y pólizas, y la autoridad proporciona únicamente un texto base para que los contribuyentes generen su contabilidad electrónica.

La balanza de comprobación se integra por saldos iniciales, movimientos del periodo y saldos finales de todas y cada una de las cuentas de activo, pasivo, capital, resultados (ingresos, costos, gastos y resultado integral de financiamiento) y cuentas de orden, conforme al Anexo 24, apartado C.⁸⁹

El catálogo de cuentas se deberá asociar con los valores de la subcuenta de primer nivel del código agrupador del SAT, el contribuyente debe asociar el código más apropiado de acuerdo con la naturaleza y preponderancia de la cuenta o subcuenta del catálogo.⁹⁰

Y por último las pólizas y los auxiliares de cuenta de nivel mayor o subcuenta de primer nivel que incluyan el nivel de detalle con el que los contribuyentes realicen sus registros contables, y en cada póliza se deben distinguir los folios fiscales de los comprobantes fiscales que soporten la operación.⁹¹

Es así que la contabilidad electrónica es un sistema innovador para la autoridad, ya que el contribuyente se evita de generar muchos papeles, se cuida el medio ambiente, y sólo le pide archivos esenciales para que la información buscada por el SAT sea de fácil detección en una visita domiciliaria, o fiscalización electrónica.

⁸⁹ Regla 2.8.1.6. fracción II de la Resolución Miscelánea Fiscal 2017.

⁹⁰ Regla 2.8.1.6. fracción I de la Resolución Miscelánea Fiscal 2017.

⁹¹ Regla 2.8.1.6. fracción III de la Resolución Miscelánea Fiscal 2017.

Los contribuyentes que generaron un amparo en contra de la contabilidad electrónica no pueden usar buzón tributario, la autoridad ha decidido suspender el uso del aplicativo porque está en proceso el amparo, luego entonces es complicado para ellos ya que si requieren generar otro trámite como lo es devolución o compensación no lo pueden generar en buzón tributario, sin embargo la seguridad jurídica de estos se encuentra protegida ya que aparte de buzón tributario pueden presentar sus trámites, de manera presencial o en el Portal del SAT.

CAPITULO 4 VERACIDAD Y CERTEZA JURÍDICA DE LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS PARA EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES

4.1. Veracidad y certeza jurídica fiscal

El uso de los medios electrónicos necesita de una veracidad y certeza jurídica a efecto de que los derechos humanos y sus garantías así como las obligaciones de los contribuyentes se encuentren protegidos por la ley, y por un estado jurídico. En este último capítulo se verificará los pros y contras de los medios electrónicos, tanto para el Estado, autoridad fiscal como para el propio contribuyente. Se empezará a definir los principios jurídicos de veracidad, certeza e incluso las pequeñas pero importantes diferencias con seguridad jurídica.

4.1.1. Veracidad jurídica

Veracidad es sinónimo de veraz, por lo que en el diccionario de la Real Academia Española proviene del latín *verax*, *-ācis*, que significa el que dice, usa o profesa siempre la verdad.⁹² Esto quiere decir que en una relación jurídico-tributaria, esencialmente debe existir el principio de veracidad jurídica, ya sea en los derechos y obligaciones del contribuyente o de la autoridad, así como la aplicación de las normas.

Se entiende que la autoridad fiscal debe buscar la verdad, para satisfacer el interés público, (como se cita en Escola Héctor, 1981, p.126-127)⁹³ En efecto, la autoridad irá siempre en busca de la verdad de su actuar administrativo de

⁹²Real Academia Española. *En Diccionario de la lengua española* (23 ed.), octubre 2014. Recuperado de:<http://dle.rae.es/?id=baz6o1q>

⁹³ Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. (s.f.) *El alcance del principio de verdad material en el procedimiento administrativo*. Recuperado de <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/operaprima-derecho-admin/article/view/1488/1388>

conformidad con las disposiciones en ley en materia fiscal para el bien común de los contribuyentes.

El acto administrativo, es una actividad impositiva por parte del estado, el cuál fiscalmente se manifiesta con el actuar del SAT, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, el IMSS, el INFONAVIT, entre otros. Así mismo, una veracidad jurídica es un principio esencial de derecho en el procedimiento administrativo, ya que es la autoridad quien debe aportar las suficientes pruebas, esclarecer hechos, circunstancias, y condiciones a efecto de buscar la verdad sobre sus actos administrativos.

En caso de que no se llegue a una verdad completa, la autoridad debe generar una solución arbitraria. Es un principio constitucional, ya que vela por los derechos fundamentales de un ciudadano, que de conformidad con la búsqueda de la verdad el mismo se sentirá protegido conforme a ley, en el actuar administrativo.

Ahora bien, la veracidad de los medios electrónicos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, refiere a que la autoridad busca una verdad sobre el uso de los medios electrónicos por parte del contribuyente, ¿Cuál es esa verdad jurídica?, es que los medios electrónicos proporcionan un procedimiento eficaz, viable, confiable, y hasta empático hacia los contribuyentes, tal es así que los incita cada vez a cumplir sus obligaciones fiscales en tiempo y forma.

Pero, ¿En realidad la autoridad proporciona una veracidad jurídica en el uso de medios electrónicos?. Esencialmente las personas morales, quizá la mayoría cuenta con una estructura informática, y con equipos de cómputo con requerimientos tecnológicos de gama, pero muchas veces no basta contar con lo anterior para que el contribuyente obtenga una veracidad jurídica en el uso de medios electrónicos, ya que los programas del SAT para que el contribuyente presente sus obligaciones fiscales no son óptimos al 100%, por lo que la

respuesta sería que la autoridad no proporciona una veracidad jurídica en el uso de medios electrónicos.

Sin embargo, existe un pensamiento a favor de que los medios electrónicos es una innovación por parte de la autoridad para que los contribuyentes se adentren a la tecnología, y puedan generar su cumplimiento de obligaciones fiscales de la manera más sencilla que puedan imaginar, a pesar de que se año con año se generen distintas reformas, es correcto que la autoridad mejore los mismos, para que se alcance veracidad jurídica junto con el objetivo del uso de los medios electrónicos. A continuación, se verifica el concepto de certeza jurídica, de igual manera es un principio jurídico esencial, además de tener una pequeña diferencia con seguridad jurídica.

4.1.2. Certeza Jurídica

Certeza proviene de cierto, conocimiento seguro y claro de algo.⁹⁴ Por lo que el contribuyente al tener una certeza, quiere decir de forma en general que tiene un conocimiento, o está seguro de algo, en este caso de las disposiciones fiscales que la autoridad dispone.

El aspecto subjetivo de la seguridad jurídica se denomina certeza jurídica, la cual podríamos definir como la convicción que posee una persona de que no será modificada la situación de la que goza por una acción contraria a los principios que regulan la vida social. En un estado de confianza, de saber a qué atenerse en relación con los derechos que garantiza la normatividad jurídica, se presenta la certeza como una expectativa de que se mantendrán las situaciones de la seguridad objetiva.⁹⁵ Un contribuyente debe tener una convicción en su actuar jurídico fiscal, y obtendrá una seguridad en la normatividad, y así podrá tener la confianza de actuar conforme a derecho, así

⁹⁴ Real Academia Española, Recuperado de :<http://dle.rae.es/?id=8OPnJP9>

⁹⁵ Pérez Varela, Víctor. *Teoría del Derecho*, Oxford: México, 2009, Ob.cit. p.p.288.

mismo la autoridad tendrá la confianza y la convicción de generar actos administrativos, actuando siempre y cuando conforme a derecho.

La certeza en Derecho, es un principio del mismo, el cual alude a la ausencia de dudas sobre la verdad de lo afirmado, sobre las normas a aplicar, sobre el alcance de las atribuciones de las partes y del juzgador, etcétera, lo que es consecuencia del principio de seguridad jurídica.⁹⁶ De conformidad con lo anterior es un principio de derecho, en el cual busca siempre encontrar un fundamento en ley a cada situación en concreto, fiscalmente, la certeza jurídica consiste en el actuar de la autoridad conforme a ley de la autoridad al momento de generar actos administrativos. Así mismo se menciona que es consecuencia del principio de la seguridad jurídica, y hay una opinión positiva de esto, ya que en efecto, si un contribuyente no encuentra certeza en ley de que sea cierto o acertado lo que se estipula, por consecuencia no habrá seguridad del contribuyente de que la ley le protege.

Cuando se aplica un derecho positivo, el principio de certeza está presente, ya que las normas y las leyes al ser escritas, la idea de verdad y justicia se sostiene del documento en donde se plasma, por lo que no daría una interpretación diferente a lo que se estipula. Cabe destacar que los principios de derecho se consultan cuando derivado de una interpretación de la ley no resulta clara o insuficiente, y cuando esto sucede esencialmente el principio de certeza jurídica juega para dos papeles en el contribuyente, ya que puede indicar que no hay certeza jurídica en la ley, mediante el cual se encuentra desprotegido por la misma, o bien, se encuentra una certeza jurídica en ley, que le favorece la norma a aplicar.

Así mismo la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe estar revestida de una certeza jurídica, ya que es norma suprema y fuente primaria del

⁹⁶ *La guía. (14 de abril de 2010). Principio de derecho. Recuperado de: derecho.laguia2000.com/parte-general/principio-de-certeza*

derecho fiscal⁹⁷, por lo que es importante para la autoridad, cuando ejecute los actos administrativos correspondientes, acaten principalmente los derechos fundamentales legislados en la constitución, y por consiguiente se verá reflejada una certeza jurídica en las disposiciones fiscales. La certeza puede tener requisitos esenciales que lo distinguen de los demás principios, los cuales pueden ser⁹⁸:

1.-Claridad y sencillez: se refiere a que el derecho mismo debe ser claro, fácil de interpretar, y que el contribuyente elija que es lo conveniente para cada situación fiscal.

2.-Plenitud: Ninguna norma jurídica o disposición fiscal debe carecer de una respuesta jurídica, al momento en que el contribuyente busque su caso en particular.

3.-Compatibilidad: Toda disposición jurídica fiscal, debe asociarse con otras normas o bien con otras disposiciones de la materia en derecho, por ejemplo, civil, laboral, penal, etcétera.

4.-Previsible: Debe haber una confianza por parte del contribuyente en su futuro jurídico-fiscal.

El Doctor Antonio Oropeza, menciona en su publicación “La seguridad jurídica en el campo de derecho privado” más características, pero se considera esencial las anteriores, para el acto jurídico fiscal del contribuyente, y los actos administrativos de la autoridad. El principio de certeza básicamente se basa inicialmente en la claridad de las legislaciones hacia los contribuyentes, y por

⁹⁷ Cfr. Ortega Maldonado, Juan Manuel, autor *Lecciones de derecho fiscal / México : Porrúa 2015, p.p.80*

⁹⁸ Cfr. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.(s.f.). *La seguridad jurídica en el campo del derecho privado.* Recuperado de <https://revistas-colaboracion.com.juridicas.unam.index.php/juridica-libre-puebla/article/view/570/520> p.69-70.

consecuente existirá una seguridad jurídica, la cual se escrudinará a continuación.

4.2. Seguridad jurídica

Seguridad jurídica según la Real Academia Española, proviene del lat. *securitas*, *-ātis*, la cual se define como cualidad del ordenamiento jurídico que implica la certeza de sus normas y, por consiguientemente la previsibilidad de su aplicación.⁹⁹ Como principio jurídico, tiene la cualidad de generar una certeza en las normas para su correcta aplicación.

La seguridad jurídica al ser considerada un principio general de derecho público, la misma pretende garantizar los derechos y deberes fundamentales de los ciudadanos, no tanto limitando poderes, cuanto de fomentar un ejercicio de los mismos dirigido a favorecer el desarrollo de aquellos derechos y deberes.¹⁰⁰ La constitución Mexicana, garantiza los derechos fundamentales hacia los ciudadanos, pero como anteriormente se menciona, las disposiciones fiscales de igual manera obtienen una certeza y por consecuente seguridad jurídica, ¿A quién va dirigida esos principios generales de derecho público?, precisamente a los contribuyentes para que se beneficien de las normas de derecho positivo.

En cuanto a una visión pragmática se recomienda no tomar en serio los textos, códigos, y demás ya que los mismos no van a servir como medios para alcanzar interpretaciones viables.¹⁰¹, en referencia a lo que menciona el autor Juan Vega Gómez, en efecto cuando ocurre una práctica fiscal, muchas veces en las disposiciones fiscales no se encuentra la solución o la seguridad jurídica del contribuyente, por lo que no es viable utilizar los mismos, sin embargo, reitero

⁹⁹Real Academia Española. *En Diccionario de la lengua española* (23 ed.), octubre 2014.

Recuperado de: <http://dle.rae.es/?id=XTrIaQd>

¹⁰⁰Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Ob.cit*, p.p.89

¹⁰¹ Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. (s.f.). *Seguridad Jurídica e interpretación constitucional*. Recuperado de <http://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/343/20.pdf>

mi criterio que de las normas jurídicas el contribuyente siempre obtendrá una seguridad jurídica fiscal.

La seguridad jurídica se desarrolla en conjunto con la definición genérica de seguridad, ya que el ser humano en su vida existencial, de manera natural y primitiva, siempre tendrá un temor ante lo imprevisible, lo incierto, y fortuito de su vida propia.

El derecho fiscal, se instaura para regular la conducta de la relación jurídico-tributaria, pero además se atienden las necesidades de los contribuyentes y de la propia autoridad, por lo que la seguridad jurídica en el derecho fiscal, prácticamente conforma una claridad de las disposiciones y normas, además de que sostengan una convicción del futuro jurídico fiscal de la relación jurídico-fiscal.

4.3. Principio de legalidad en materia administrativa

Respecto al principio de legalidad tributaria, en prácticamente todas las Constituciones citadas se establece como obligación de los ciudadanos y transeúntes de ese estado, el contribuir a los gastos públicos estatales y municipales de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes¹⁰², se reitera de esta forma lo contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal la cual es obligación de los ciudadanos mexicanos, ya sea personas físicas o morales el contribuir a los gastos públicos.

El doctor Antonio Oropeza, menciona que la legalidad y la legitimación se constituyen en la base sobre la cual se desarrollará la seguridad jurídica, ya que

¹⁰²Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Ob.cit*, p.p.91

el derecho se ofrece al ciudadano no solo como instrumento dotado y revestido de certeza suficiente, seguro en sí mismo.¹⁰³

El principio de legalidad en los actos administrativos, cumple el propósito de asegurar los derechos primigenios tales, como la vida, la libertad y sus posesiones, ya que la estructura política mexicana, se basa en ideas europeas de soberanía y derechos del hombre.¹⁰⁴ Y esto conlleva a que el principio de legalidad se formule en dos sentidos, el primero que es positivo para la autoridad, y el segundo que es negativo para el contribuyente. La autoridad siempre tiene que actuar conforme a la ley, es por eso que al ejecutar los actos administrativos es preciso que se genere una legalidad en los mismos, es negativo para el contribuyente, toda vez que aunque se avale de una seguridad jurídica, debe regirse del conocimiento de la norma jurídica.

4.4. Eficacia de los medios electrónicos para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales

Los legisladores al verificar una necesidad de la autoridad y de los contribuyentes, genera una reforma fiscal innovadora, en la cual los contribuyentes y la propia autoridad empiecen a relacionarse con el uso de medios electrónicos, el objetivo de las reformas es que el contribuyente eficazmente cumpla con sus obligaciones fiscales, y la autoridad ejerza sus facultades de comprobación con toda la certeza jurídica que le corresponde. A continuación existen dos ejes de este último capítulo, una expectativa del personal del SAT del uso de los medios electrónicos, y una realidad que viven día con día los contribuyentes, y sus auxiliares, contadores y abogados fiscales.

¹⁰³ Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.(s.f.). *La seguridad jurídica en el campo del derecho privado*. Recuperado de <https://revistas-colaboracion.com/juridicas.unam.index.php/juridica-libre-puebla/article/view/570/520> p.65. Ob.cit

¹⁰⁴ *Curso de juicio contencioso administrativo*.(s.f.). Programa de colaboración institucional, p.p.13.

4.4.1. Expectativa del Servicio de Administración Tributaria de los medios electrónicos.

La expectativa de la autoridad al generar programas electrónicos para el uso de los contribuyentes, principalmente es que cumplan sus obligaciones fiscales de una manera fácil y sencilla, ya que anteriormente al acudir a las Administraciones se generaba una alta demanda por parte de los mismos, pero existía una carencia de personal para poder apoyarlos de manera óptima, y los contribuyentes decidían que los trámites para cumplir sus obligaciones ya sea desde generar una declaración mensual, hasta la entrega de escritos libres era de manera tediosa, y con pérdida de tiempo, ya que hasta la fecha no todos tienen una estabilidad económica para poder pagar los honorarios a un contador o abogado fiscal.

Generando una entrevista a la Subadministradora del Servicio de Administración Tributaria de la Administración Central de Servicios Tributarios al Contribuyente, la Licenciada en contaduría Paola Adriana López Ruíz, laborando 16 años para la Administración de Servicios al Contribuyente¹⁰⁵ menciona que en toda su experiencia, considera que fue un buen inicio tecnológico el uso de la firma electrónica, además de la contraseña CIEC, sin embargo considera en si el medio más innovador: la generación de los comprobantes fiscales digitales a través de internet, ya que sustituye los documentos en papel, y que para el SAT es conveniente porque el CFDI es un control de los registros contables por parte del contribuyente. Además considera otro medio innovador, la contabilidad electrónica, y la recién fiscalización electrónica.

Indica que las personas morales, con la introducción de los medios electrónicos, cumplen de manera oportuna sus obligaciones fiscales y les evita acudir a las Administraciones Desconcentradas de Servicios al Contribuyente con el beneficio

¹⁰⁵ P.López, comunicación personal, 29 de septiembre de 2016.

de tener un ahorro de tiempo. Por último menciona el SAT seguirá trabajando para dar un mejor servicio para la presentación de sus obligaciones fiscales de los contribuyentes a través de medios electrónicos, para evitar fallas o inconsistencias en los sistemas, y proporcionar todos los servicios en óptimas condiciones.

Por último una de las reformas que propone la contadora Paola López, es incluir la presentación en medios electrónicos de más trámites fiscales, ya que aún se presentan en papel, y lo que es óptimo para el SAT es que los contribuyentes no acudan a la Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente, ya que la molestia del propio contribuyente es una pérdida de tiempo, y no solventan sus obligaciones de manera oportuna.

En efecto, la contadora tiene razón que uno de los medios más innovadores para el SAT es el CFDI, toda vez que a pesar de que sustituya al papel, le da una oportunidad a esta entidad de gobierno controlar la contabilidad de los contribuyentes. El que un contribuyente genere un CFDI por ingresos o por gastos, le permite al SAT vigilar entradas y salidas de dinero, para poder proporcionar una base en el cobro de impuestos. Le es más fácil practicar una visita domiciliaria, y una fiscalización que en fecha actual puede ser de manera personal o como lo menciona la contadora de manera electrónica. Se considera que ha bajado la tasa de evasión de impuestos por parte de los contribuyentes, porque ahora son más vigilados en su contabilidad, y la recaudación es mayor.

En la conferencia magistral: Estrategia de proveedores con uso de documentos digitales a una expo-feria de nuevos servicios digitales del SAT el 16 de diciembre del 2015, se tuvo como expositores el Licenciado Guillermo Valls Esponda Administrador General de Servicios al Contribuyente, y el Licenciado Fernando Martínez Coss Administrador Central de Gestión de Servicios y Trámites del Servicio de Administración Tributaria en donde el Lic. Guillermo Valls, expone lo siguiente: Hay 562 trámites en medios electrónicos, el sistema es propenso a

fallas por la alta demanda por parte de los contribuyentes, la tecnología a veces nos traiciona, y hoy en día hay una baja integración de los procesos administrativos y contables del contribuyente con sus procesos fiscales, y además de una expectativa es nuestra obligación optimizar los procesos internos del SAT. Mientras que el Licenciado Fernando Martínez, menciona que efectivamente las fechas de cumplimiento de las obligaciones la mayoría cumple en el límite de los días y no hay capacidad tecnológica que soporte esto, pero el SAT si ofrece múltiples soluciones.¹⁰⁶

En cuanto a lo anterior, el SAT a cargo de sus representantes en efecto no oculta que los medios electrónicos presentan fallas por la alta demanda de los contribuyentes, o que la tecnología los ha alcanzado. Sin embargo, mencionan que proporcionan una alternativa de solución al contribuyente, la cual puede ser la publicación en el Diario Oficial de la Federación de prórrogas para la presentación de algunos trámites, o bien de declaraciones. Otra alternativa de solución puede ser que acudan directamente a la Administración.

La publicación de prórrogas, después de que un sistema falla en el cumplimiento de obligaciones fiscales, puede otorgar una veracidad y certeza jurídica al contribuyente, al igual en acudir a la administración, ya que se sienten seguros de sí mismos en la presentación de sus obligaciones al hablar frente a un orientador fiscal, o se sienten seguros de que no fenezca el día del cumplimiento, pero ¿En dónde queda la certeza y veracidad que otorgan los medios electrónicos?, considero que aún le falta generar aplicaciones más óptimas al SAT a efecto de que los contribuyentes estén seguros de presentar sus obligaciones por medios electrónicos. Es un buen comienzo para el SAT el que los contribuyentes se acostumbren a utilizar internet, a tener un equipo de cómputo, y a presentar sus obligaciones fiscales, sin embargo las personas morales aunque tengan una infraestructura y una estabilidad económica, aún

¹⁰⁶ YouTube. (16 de diciembre de 2015). Estrategia de proveedores con uso de documentos digitales. Recuperado de: <https://www.youtube.com/watch?v=35obAxH7WW0>

se les dificulta presentar sus obligaciones en tiempo y forma. Ahora en el desglose del siguiente tema, se hablará al contrario sensu, la realidad del contribuyente, lo que se enfrenta día con día en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

4.4.2. Realidad del contribuyente personas morales

Es cierto que el contribuyente decide generar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en la fecha límite, por cultura, por decisión, o por la falta de información. Sin embargo, el SAT en atención al contribuyente ya sea vía administración, vía telefónica o chat se asegura de tranquilizar a los contribuyentes que por la alta demanda de ellos, los sistemas electrónicos no funcionan en su máximo esplendor, y lo invitan a que lo intenten más tarde. Es un problema por parte del contribuyente que en efecto, la autoridad le proporciona tiempos o plazos para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y sin embargo la mayoría de ellos lo hacen en último momento.

Uno de los muchos ejemplos en el uso de medios electrónicos, fue en la obligación de generar comprobantes fiscales por el nuevo medio CFDI, ya que las disposiciones fiscales mencionaban que a partir de enero del año 2014, todos deben de adaptarse en el esquema de CFDI, sin embargo, la autoridad decide que es demasiado pronto el que los contribuyentes se adapten de una factura en papel, o código bidimensional, por lo que genera una prórroga más, y que en aquél viernes 28 de marzo del 2014, en palabras del Jefe del Servicio de Administración Tributaria Aristóteles Nuñez Sánchez, afirmó: “Que ahora si no habrá ninguna prórroga para la presentación de las declaración anual de personas morales, para la migración de la factura electrónica, ni para los patrones que emitan recibos de nómina digitales, en todos los casos tienen fecha límite el próximo lunes”¹⁰⁷ Si el contribuyente, tuvo desde el 1 de enero a finales

¹⁰⁷ *La jornada.*(28 de Marzo de 2014). *No habrá prórroga para personas morales y factura digital: SAT.* Recuperado de: <http://www.jornada.unam.mx/2014/03/28/economia/032n2eco>

de marzo la adaptación de usar el esquema del CFDI y presentar su declaración del ejercicio, ¿Por qué se saturaron aun así los sistemas?, porque el SAT no tenía una infraestructura óptima, y la mayoría de los contribuyentes fueron procrastinadores.¹⁰⁸

Otra realidad de las personas morales, especialmente las que pertenecen al sector primario es el uso del internet. México en cifras, el 57.4% de la población en México utiliza Internet, ahora bien, la falta de recursos económicos es la principal razón por la que 55.2% los mexicanos no cuentan con internet, 15.7% porque no hay un proveedor o infraestructura en su localidad 10.8% por falta de conocimientos y 2% no cuentan con el equipo necesario.¹⁰⁹

De lo anterior, se puede indicar que los principales factores por la que los mexicanos no cuentan con ello, es porque: 1.-No hay un proveedor en la localidad, 2.-No se tiene conocimiento de ello, 3.-No cuentan con el equipo necesario.

Las personas morales del régimen del sector primario, normalmente por ser de esa actividad económica viven en zonas rurales, tal vez por necesidad si cuentan con un equipo de cómputo, pero no tienen a su alcance una red de telecomunicación óptima donde un proveedor de internet ofrezca sus servicios, o bien tengan conocimiento del uso del mismo, si el SAT genera un proyecto donde las obligaciones fiscales se cumplen a través de medios electrónicos, y que en un futuro pretende que el 100% sean presentadas en esos medios, para que se evite el acudir a la administración, no hay una certeza y veracidad jurídica para estos contribuyentes, ya que la autoridad no analizó en su totalidad a la población

¹⁰⁸ Procrastinación refiere a diferir o aplazar según la RAE. Los contribuyentes tienen la mala costumbre de cumplir sus obligaciones en el último día que la autoridad da como plazo, lo cual forma parte de no cumplir las obligaciones fiscales en tiempo y forma, y por consecuente devienen sanciones fiscales.

¹⁰⁹ El economista.(22 de mayo de 2016). 18 datos sobre el Internet y sus usuarios en México. Recuperado de: <http://eleconomista.com.mx/tecnociencia/2016/05/22/18-datos-sobre-internet-sus-usuarios-mexico>

mexicana, se dejó llevar, que en pleno siglo XXI todos deben utilizar internet como un medio de comunicación. El SAT, debe generar un estudio, así como proyectos para que estos contribuyentes (y otros que a pesar de que se encuentren en una zona urbana tienen el mismo supuesto, puedan tener una certeza y veracidad jurídica), cuando cumplan sus obligaciones fiscales a través de medios electrónicos.

Se generó una entrevista con el contador público de la empresa Comercializadora Interpol S.A. de C.V., el Licenciado en Contaduría José Ángel Pérez Arias¹¹⁰. El mismo menciona que lleva 12 años trabajando para la empresa anteriormente mencionada, así mismo habla sobre la veracidad y certeza jurídica de los medios electrónicos para presentar las obligaciones fiscales de los contribuyentes y el registro de la contabilidad, aludiendo que si es importante una veracidad y certeza jurídica en el manejo de los aplicativos de la página del SAT, pero la autoridad aún tiene que trabajar en los aplicativos a efecto de que pueda ofrecer una óptima veracidad y certeza jurídica.

Además habla sobre una reforma que personalmente generaría en medios electrónicos, es que todas las aplicaciones cuenten con una infraestructura técnica-informática, para que a la hora de presentar las obligaciones de la persona moral, sin importar el equipo de cómputo se pueda generar.

Por último menciona, que la aplicación con mayor problema o complicación para presentar las obligaciones fiscales de las personas morales, es la declaración informativa de transparencia (donatarias autorizadas), así como la presentación del dictamen.

De conformidad con lo anterior, contribuyentes y sus auxiliares que son contadores públicos y abogados fiscales, piden certeza y veracidad jurídica en el

¹¹⁰A.Pérez, comunicación personal, 3 de octubre de 2016.

uso de los aplicativos de medios electrónicos al momento de cumplir sus obligaciones fiscales, ya que es muy común que fallen a la hora de la presentación, problemática que sólo a veces es solventada por la autoridad, sin embargo, están de acuerdo que le falta mucho por innovar al SAT, por lo que consideran que antes de generarse una reforma se debe verificar si el aplicativo está en correcto funcionamiento, listo para que los contribuyentes puedan utilizarlo sin ningún problema.

4.5. Pretensiones de la autoridad y de las personas morales del uso de medios electrónicos para el cumplimiento de obligaciones fiscales

Cómo se ha verificado anteriormente la autoridad SAT tiene una expectativa del uso de medios electrónicos y el contribuyente persona moral tiene una realidad del mismo. Sin embargo, ¿Cuál es el objetivo que quiere alcanzar con una veracidad y certeza jurídica en el uso de los medios electrónicos para cumplir con sus obligaciones fiscales?

El contribuyente puede contestar, que requiere sistemas electrónicos óptimos para la presentación de sus obligaciones fiscales, donde encontrará una veracidad y certeza jurídica, toda vez que se sentirá seguro de sí, el utilizar los aplicativos del SAT, y confiará en que la información la reciba correctamente la autoridad.

La autoridad tiene como objetivo el generar una recaudación en su máximo esplendor, ya que es una de sus funciones principales, y por ende le preocupa el servicio que se le brinda al contribuyente, ya que brindando un buen servicio el contribuyente se sentirá acogido, cómodo por la autoridad, generando que el mismo cumpla en tiempo y forma sus obligaciones fiscales y tenga una mejor cultura contributiva.

Una de las soluciones es que el SAT esté en concordancia con las necesidades del contribuyente, ya que si el mismo pretende recaudar, debe tener una infraestructura informática garrafal a efecto de que los contribuyentes no tengan ningún problema en efectuar las obligaciones fiscales. Ya que se considera tedioso, el presentar las obligaciones por medios electrónicos que no funcionan y además el mismo contribuyente es quien debe generar un gasto más a efecto de que un Ingeniero en informática o Ingeniero en sistemas computacionales genere una adecuación en el equipo de cómputo, para sobrellevar los medios electrónicos del portal del SAT, situación perjudicial para el contribuyente, ya que el SAT “proporciona” servicios gratuitos, y esto incluye la presentación de las obligaciones fiscales.

Otra de las situaciones, como ya se mencionó, es la falta de internet en los contribuyentes, además de que algunos contadores, incluidos los propios contribuyentes desconocen el uso de internet, por lo cual, el SAT no puede ir avanzando sin antes proporcionar talleres, pláticas, generar reformas a conocimiento de la mayor cantidad de contribuyentes, y por supuesto, siempre proporcionando en la ley la mejor claridad, legalidad, certeza y veracidad jurídica posible.

CONCLUSIONES

1.- La obligación de todo ciudadano mexicano es contribuir al gasto público, tal y como lo menciona la Constitución Mexicana de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31 fracción IV, luego entonces cabe destacar que los mexicanos están obligados a pagar contribuciones para el gasto público. Las contribuciones se dividen en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones y mejores y derechos, así también en su caso están obligados a pagar los accesorios de las mismas, como multas e infracciones, recargos y actualizaciones, gastos de ejecución e indemnización del 20% por cheques devueltos. Es así que al pagar contribuciones nace una relación jurídica tributaria, ya que el estado específicamente la institución SAT auxilia en atención al contribuyente, pero su principal función y por lo que se creó en el año 1997 fue el de recaudar. Luego entonces se entiende que la relación jurídico tributaria puede constituir una persona física y/o moral es decir son los que se convierten en los sujetos pasivos, y la autoridad es decir el SAT se constituye como sujeto activo porque uno de los elementos importantes en esta relación jurídico tributaria es que se dé entre la misma un hecho generador y un hecho imponible tributario.

2.- La persona moral es un conjunto de personas físicas que se unen con un fin determinado, el cual puede ser con fines de lucro o bien sin fines de lucro. La mayoría se debe constituir mediante un notario público a efecto de que pueda inscribirse en el padrón del RFC. Las personas morales tienen distintas clasificaciones, sin embargo para que el contribuyente pueda identificarlas de una manera rápida y clara, se identifican diferentes regímenes fiscales entre otros: Régimen general de ley, régimen del sector primario, régimen de coordinados, régimen opcional para formas societarias y cooperativas. También podemos reconocer a las personas morales con fines no lucrativos que se regulan en el título III de la ley del ISR, que son las sociedades y asociaciones civiles, fideicomisos, entre otros.

3.- Las personas morales tienen dos tipos de obligaciones en general a cumplir, las cuales se dividen en obligaciones materiales y obligaciones formales descritas en el artículo 76 de la ley del ISR. Las obligaciones materiales se entienden como obligación de dar, la cual consiste en pagar el impuesto generado y retenido por terceros, se refleja al momento de pagar los impuestos, después de haber presentado las declaraciones correspondientes, es decir, al cumplir una obligación formal que es la de presentar las declaraciones correspondientes, si tiene un saldo a pagar de un impuesto, el uso de medios electrónicos proporciona una línea de captura para que el pago ocurra por transferencia electrónica, ya que la autoridad decide que el mismo es por medios electrónicos para tener un control del pago de impuestos por parte de las personas morales, ya que es fundamental lo anterior porque es obligación constitucional y es una extinción de una relación jurídica tributaria.

Además de las obligaciones materiales, tenemos en cuenta todas las obligaciones formales que marca el artículo 76 de la ley del ISR, las cuales entre otras podemos encontrar, la inscripción al RFC, la presentación de declaraciones provisionales del ejercicio e informativas, expedir comprobantes fiscales, presentación de solicitudes y avisos, entre otras, las cuales en su mayoría el contribuyente tiene que hacer uso de los medios electrónicos proporcionados por la autoridad fiscal.

4.- Es necesario recalcar que el uso del internet, o de distintas tecnologías es un paso de evolución de una civilización. Es considerado un medio de comunicación mundial, que conecta a varias personas de diferentes culturas, y quizá hasta podemos ver las necesidades de cada país, a nivel económico, jurídico, y social. Hablando de nuestro país: México, y el uso de la internet en medios electrónicos que proporciona el SAT para uso de los contribuyentes, es innovador para los mismos ya que se evitan acudir a la administración, y pueden generar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales de manera eficaz, sencilla y

por medios remotos y así poder cumplir en tiempo y forma sin hacerse acreedor a una multa o sanción.

5.- Los medios electrónicos proporcionados por el SAT, consisten básicamente y por orden de utilización en el proceso del cumplimiento de sus obligaciones fiscales la e.firma y la contraseña de ocho dígitos alfanuméricos, ya que lo anterior son medios de autenticación, de distinción, de identificación del contribuyente ante la autoridad fiscal. Posteriormente un contribuyente necesitará presentar sus obligaciones que consisten en registrar las declaraciones provisionales, del ejercicio e informativas, los medios electrónicos utilizados es el DeclaraSAT, pago referenciado o DyP en provisionales, o informativas todos ellos a través de los diferentes medios electrónicos, DIOT, DIM, DIMM, Multi-IEPS. Derivado de las distintas situaciones jurídicas-fiscales de cada persona moral el presentar avisos y solicitudes, para esto el contribuyente puede usar buzón tributario o bien Mi Portal. Por último, un medio electrónico utilizado comúnmente para la necesidad y en búsqueda de información es el portal del SAT o su página oficial <http://www.sat.gob.mx>.

6.- Hay una cierta aprobación por parte de los contribuyentes con la implementación de los medios electrónicos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, ya que sin acudir a la administración a presentar las declaraciones, basta con autenticarse en la presentación de las mismas a efecto de que el cumplimiento sea en tiempo y forma. Hablando de igual manera de la presentación de avisos, solicitudes, el anexo 1-A de la resolución miscelánea fiscal marca que es mediante Mi Portal o buzón tributario sin embargo no se encuentra un apartado en específico para la presentación de los mismos, e inevitablemente el contribuyente debe acudir a la administración, lo cual genera una incertidumbre y confusión para los contribuyentes ya que en ley menciona que la presentación es por medios electrónicos, pero en medios electrónicos no hay un apartado especial para su presentación. Cuando lo solicita el

contribuyente la presentación de una devolución de impuestos, o compensación se genera a través de internet, la respuesta por parte de la autoridad se genera en el mismo portal del SAT, lo que es conveniente para los contribuyentes ya que no acuden a la administración. En sí, lo prudente para el contribuyente es el cumplir sus obligaciones fiscales a través de medios electrónicos lo que le permite no acudir a la Administración y genere su cumplimiento además de la entrega de solicitudes y trámites de una manera rápida y eficaz, además de tener un ahorro de tiempo y dinero.

7.- La veracidad y certeza jurídica son principios de derecho fundamentales al momento de que un contribuyente cumple sus obligaciones fiscales a través de medios electrónicos. La veracidad jurídica refiere a que el contribuyente persona moral busca la verdad en las normas o disposiciones fiscales, mientras que la certeza jurídica es cuando el contribuyente tiene conocimiento de la ley y se siente seguro de efectuar los actos jurídicos porque la ley le tutela. La seguridad jurídica es un concepto general de certeza jurídica, cuando el contribuyente cumple sus obligaciones fiscales a través de medios electrónicos, busca una veracidad, certeza y legalidad jurídica.

8.- El SAT atribuye a los contribuyentes que no hay una funcionalidad óptima en los servicios electrónicos cuando cumplen sus obligaciones fiscales, ya que los mismos no tienen una cultura contributiva, esto es, que el mismo cumpla voluntariamente sus obligaciones fiscales y pagar lo justo lo que incluye que el mismo presente en tiempo y forma sus obligaciones fiscales a efecto de que no se haga acreedor a una sanción o infracción tributaria, porque esto es causa de que al momento de llegar las fechas límites de cumplimiento, los sistemas generen problemas técnicos, principalmente en el acceso o plataforma así como el envío de las declaraciones.

La persona moral se defiende generando un argumento hacia la autoridad, mencionando que el SAT tiene la obligación de que, si tiene una innovación en medios electrónicos, es porque hay un proyecto de antemano, con una infraestructura tecnológica firme, y preparados para el uso de los contribuyentes, por lo que no debe haber pretexto alguno para que los sistemas electrónicos no cumplan con la funcionalidad prometida. Ahora bien, el SAT tiene a su favor que el cumplimiento de las obligaciones a través de medios electrónicos sea usado cada vez por más contribuyentes, un ejemplo de ello es el expedir CFDI (Comprobantes Fiscales a través De Internet), donde los contribuyentes se encuentran más vigilados por el SAT para que no incurran en una evasión fiscal, y a pesar de que hay ciertas personas morales que aún tienen problemas con el uso de internet, o la conexión al mismo, el SAT menciona que no es pretexto, ya que les proporciona un módulo en la ADSC llamado “Mi espacio” que son salas de internet, donde el mismo puede utilizar cualquier medio para el cumplimiento de sus obligaciones así como generar facturas y demás.

Otro medio revolucionario para los contribuyentes donde el SAT tuvo una respuesta negativa por parte de los mismos, es la obligación de la contabilidad electrónica, y el uso de buzón tributario, donde los contribuyentes presentan juicio de amparo a efecto de que la autoridad no les obligue a presentar la obligación de la contabilidad por medios electrónicos, argumentando que de conformidad con el artículo 14 y 16 constitucional existe una inconstitucionalidad, a muchos contribuyentes se les concedió una suspensión temporal del envío, y se encuentran amparados a efecto de no remitir la contabilidad por medios electrónicos, si no de manera tradicional, a muchos otros no se les concede la suspensión y se les obliga a presentarla mediante buzón tributario.

Por lo anterior, la autoridad indica que las facultades de comprobación son de forma tradicional así como por medios electrónicos (fiscalización electrónica), así como la notificación de actos administrativos, para que los contribuyentes

alcancen una certeza jurídica en la actuación de la autoridad. Es necesario mencionar que a la autoridad fiscal le falta mucho por innovar, debe tomar en cuenta más necesidades del contribuyente, ya que no basta “Mi espacio” para que el contribuyente pueda cumplir sus obligaciones, por lo que debe optimizar los medios electrónicos a efecto de que los mismos funcionen correctamente, incluso proporcionar talleres sobre cultura contributiva en cada rincón del país a efecto de que las personas físicas y morales cumplan las obligaciones fiscales en tiempo y forma, ya que es obligación constitucional el contribuir al gasto público, y a pesar de la problemática política, económica y social del país, el contribuyente debe cumplir con lo establecido en ley, y es su derecho exigir a las autoridades el respeto en su actuar de la misma, y así lograr la veracidad y certeza jurídica en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a través de medios electrónicos.

9.- Una de las facultades de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, es fomentar y difundir una cultura contributiva la cual es una vertiente de la democracia, y para fortalecerla es necesario la participación voluntaria de los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ya que si pagan impuestos se incrementará la recaudación. En este orden de ideas la cultura contributiva va conforme el nivel de confianza del ciudadano respecto del funcionamiento y desempeño de las instituciones.

Por lo que es parte fundamental que el contribuyente tenga una certeza jurídica respecto del sistema tributario mexicano, pero la realidad en nuestro país es que el pago de impuestos es una molestia para el ciudadano, ya no tiene confianza en el funcionamiento y desempeño de las instituciones, en cuanto al manejo, y destino de las contribuciones. Lo que lejos de fomentar una cultura contributiva genera un desánimo y provoca que se justifique el no cumplimiento de las obligaciones.

10.- La Administración General de Servicios al Contribuyente ha incentivado un Programa Nacional de Cultura contributiva, donde se ha insertado estrategias educativas y de valores en el sistema de educación básica (primaria, secundaria y medio superior). Además en el año 2015 se generó la primera convocatoria para la entrega de un premio en tres categorías; promoción, divulgación, y defensa de los derechos humanos de los contribuyentes en el marco de la cultura contributiva, acciones como esta generan consciencia en la población sobre todo aquéllos que iniciaron su vida como contribuyentes, lo cual debemos fomentar y ampliar su difusión.

11.-La autoridad fiscal y el estado han tenido la idea de educar a los mexicanos para el pago de impuestos, sin embargo aún no se ganan la confianza del ciudadano para que el mismo tenga la voluntad de cumplir con sus obligaciones fiscales y pagar impuestos, de manera espontánea. Así el SAT actualmente promueve en su página ¿En qué se gastó tu dinero?, donde se refiere que se tuvo **ingresos** de \$4,845,530.3 (Cuatro millones ochocientos cuarenta y cinco mil quinientos treinta 30/100 M.N.), y el **gasto** fue de \$5,377,849.6 (Cinco millones trescientos setenta y siete mil ochocientos cuarenta y nueve 60/100 M.N.), dividido en las siguientes vertientes, donde se utilizó el dinero: desarrollo social, desarrollo económico, funciones de gobierno, inversión y el consumo público, y por último estados y municipios. Luego entonces el contribuyente no tiene una confianza en las autoridades fiscales y el Estado toda vez que no hay congruencia entre ingreso y egreso, lo que refleja una ineficiencia en la administración de los recursos, se gasta más de lo que se recauda.

12.-Por lo que antes expuesto se debe fortalecer una cultura contributiva e incentivar la participación del ciudadano en el pago de las contribuciones y el cumplimiento en tiempo y forma de sus obligaciones fiscales, para lo que proponemos se genere un sistema de estímulos titulado “Cumplir te beneficia”. Este sistema consistiría en lo siguiente:

	Situación	Puntos	Beneficio
PRONTO PAGO	<p>1.-Presentar y pagar los pagos provisionales 3 días antes de la fecha límite (17 de cada mes, o semestral en caso de AGAPES).</p> <p>2.- Presentar las declaraciones informativas 3 días antes de cada fecha límite.</p> <p>3.- Presentar la declaración anual 5 días antes de la fecha límite.</p>	1000	<p>1.- Pago de contribuciones en ventanilla bancaria con montos máximos de hasta \$10,000, y tener fila preferente en la institución bancaria.</p> <p>2.- Oportunidad de pagar dos días naturales después de vencida la línea de captura.</p> <p>3.-Boletos para eventos culturales para sus trabajadores.</p>
	<p>1.-Cursar 3 de los talleres proporcionados por el SAT, y acreditarlos.</p> <p>2.-Presentar ante el SAT iniciativas sobre el destino de los impuestos en su comunidad respectiva.</p>	3000	<p>1.- Un paquete de asesoría marketing.</p> <p>2.-Acceso a un seguro de mercancía o siniestros a un precio económico.</p>
PARTICIPACIÓN CIUDADANA	<p>Si tienes tu opinión de cumplimiento cada mes de manera positiva.</p> <p>Si pagas multas fiscales mayores a \$</p>	5000	<p>1.-Considerar al contribuyente como sujeto de crédito ante el banco a través de una constancia que otorga el SAT.</p>

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

1. Alvarez Arroyo, Francisco, (colaborador), Derechos y garantías de los contribuyentes : estudio de la nueva Ley / Valladolid : Lex Nova, 1998.
2. Béjar Rivera, Luis José, El acto administrativo y su finalidad, México : Porrúa :Universidad Panamericana, 2011.
3. Benalcázar Guerrón, Juan Carlos, El Acto administrativo en materia tributaria , Quito, Ecuador : Ediciones legales, 2005.
4. Blasco Díaz, José Luis, editor, El Documento electrónico: aspectos jurídicos, tecnológicos y archivísticos, Castellon de la plana: Universitat jaume i., 2008.
5. Carrasco Iriarte, Hugo, Derecho Fiscal I, 6ª ed., Edit. Porrúa, México, D.F., 2010.
6. Chávez Pérez, José, Tips fiscales: aspectos relevantes que deben tener en cuenta las personas morales del régimen general, México, D.F.: Tax, 2010.
7. Cornejo López, Valentino F., Los medios electrónicos regulados en México : comercio electrónico, documentos electrónicos, firma electrónica, certificadoras digitales , México, D.F. : Sista, 2006.
8. Curriel Villaseñor, Omar, Principios tributarios, Edit. Calidad en información, México, D.F., 2001.
9. Domínguez Cruz, Pedro, La visita domiciliaria: en materia fiscal, México, D.F. Ediciones Fiscales ISEF, 2012.
10. Fernández, Gerez, Malave. Hacia un derecho administrativo y fiscal romano: Madrid, Dykinson,2011.
11. García López-Guerrero, Luis. Derecho de los contribuyentes, Universidad Nacional Autónoma de México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2000.

12. García Novoa, César, Las notificaciones tributarias, Elcano, Navarra: Aranzadi, 2001.
13. González Martínez, Víctor Hugo, El contador frente a una revisión fiscal : ¿qué hacer y qué no hacer? (análisis, casos prácticos, agravios y sentencias) , México, D.F. : Gasca-SICCO, 2006.
14. Guajardo, Gerardo. Contabilidad para no contadores, Editorial McGraw Hill Higher Education, 2012.
15. Hernández Rodríguez, Jesús F. Comprobantes digitales, México: Ediciones Fiscales ISEF, 2009.
16. Kaye, Dionisio J. Nuevo derecho procesal fiscal y administrativo, México, D.F. : Themis, 2011.
17. Kelsen, Hans. Teoría pura del derecho, Porrúa, México, 2009.
18. Larroumet, Cristian, Derecho civil: introducción al estudio de derecho privado, Colombia, edt. Legis, 2006.
- 19.
20. Margadant S., Guillermo Floris, El derecho privado romano: como introducción a la cultura jurídica contemporánea México : Esfinge, 2001.
21. Margain Manautou, Emilio, Facultades de comprobación fiscal, México, D.F. Edit. Porrúa, 2011.
22. Martínez Bahena, Jose Luis, Análisis Jurídico de la visita domiciliaria como medio de comprobación fiscal: comentarios y jurisprudencia, México: Sista 1994.
23. Martínez Nadal, Apolonia. Comercio electrónico, Firma Digital y Autoridades de Certificación, 2 ed.,2000. Civitas Ediciones, S.L.
24. Mireles Arreola, Susana, Contabilidad Fiscal Electrónica, México: Banca y Comercio, 1998.
25. Molina Aznar, Víctor E. Como estar preparado ante una auditoría fiscal , México : Ediciones Fiscales Isef, 2001.

26. Montelongo Valencia, Orlando, Introducción al Derecho de las Finanzas Públicas, Manual, Edit. Flores Editor y Distribuidor, S.A. de C.V., México, D.F. 2012.
27. Ortega Carreón, Carlos Alberto, Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, México, 2009.
28. Ortega Maldonado, Juan Manuel, autor *Lecciones de derecho fiscal* / México : Porrúa 2015.
29. Ortega Maldonado, Juan Manuel, Primer curso de derecho tributario mexicano, Edit. Porrúa, México, D.F., 2004.
30. Peña, Rosario, Curso completo de informática : sistemas operativos, aplicaciones ofimáticas, internet, multimedia, seguridad : niveles básico y medio , México, D.F. : Alfaomega, 2013.
31. Pérez Becerril, Alonso, Dictamen fiscal : análisis jurídico, México : Porrúa, 2005.
32. Pérez Casares, Martín, Derecho Procesal Fiscal, Edit. Sista, 2012.
33. Pérez Chávez, Campero. Firma Electrónica Avanzada, documentos digitales y comprobantes electrónicos, Edt.Tax Editores Unidos, S.A. De C.V. 2005.
34. Pérez Varela, Víctor. Teoría del Derecho, Oxxford: México,2009.
35. Ponce Gómez, Francisco, Derecho Fiscal, 11°ed., Editorial Limusa, 2007.
36. Ponce Gómez, Francisco; Rodolfo Ponce Castillo, Derecho Fiscal, 12ª ed., Edit. Limusa, México, D.F., 2009.
37. Quintana Valtierra, Jesús. Derecho Tributario Mexicano, Edt. Trillas, México,2008.
38. Rabasa, Emilio, El artículo 14: estudio constitucional y el juicio constitucional, orígenes, teoría y extensión, México : Porrúa, 2000.
39. Reyes Corona, Oswaldo G.; Lorena Ivette Colín Zepeda, Principios de justicia fiscal y legalidad tributaria, Tax Editores Unidos, México, D.F., 2003.

40. Reyes Krafft, Alfredo. La firma electrónica y las entidades de certificación, México; Porrúa, 2003. P.109
41. Rico Puerta, Luis Alonso, El acto administrativo , Bogotá : Universidad de Medellín, 2013.
42. Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, 2ª ed., Edit. Harla México, México, D.F., 1994.
43. Ruíz Trujillo, Juan Emeterio, Trabajando con el correo electrónico Chihuahua, Chih. : Escuela Superior de Comunicación Gráfica, 2002.
44. Saldaña Magallanes, Alejandro A., La ilegalidad en las revisiones fiscales y su trascendencia en la defensa fiscal 2004 : aspectos fundamentales y jurídicos que las autoridades fiscales deben acatar y respetar en las auditorías , México : Ediciones Fiscales Isef, 2004.
45. Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, Editorial: Porrúa, México 2011.
46. Uresti Robledo, Horacio, Los Impuestos en México, Tax Editores Unidos, México, D.F., 2007.
47. Yanome Yesaki, Mauricio, Compendio de Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, México, 2009

LEGISLACIÓN Y DISPOSICIONES NORMATIVAS

1. Anexo 1-A de la resolución miscelánea fiscal 2014, 2015, 2016 y 2017.
2. Código Fiscal de la Federación
3. Ley de Firma Electrónica Avanzada
4. Ley de Ingresos de la Federación
5. Ley del Impuesto al Valor Agregado

6. Ley del Impuesto Especial de Producción y Servicios
7. Ley del Impuesto sobre la Renta
8. Ley del Servicio de Administración Tributaria
9. Ley Federal de Derechos
10. Ley Federal de los Derechos del Contribuyente
11. Reglamento de la Ley de Firma Electrónica Avanzada
12. Reglamento de la ley del Impuesto sobre la Renta
13. Reglamento del Código Fiscal de la Federación
14. Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria
15. Resolución miscelánea fiscal, 2014, 2015, 2016 y 2017

FUENTES ELECTRÓNICAS

1. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. (s.f.) El alcance del principio de verdad material en el procedimiento administrativo. Recuperado de <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/operaprima-derecho-admin/article/view/1488/1388>
2. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. González Schmal Raúl. Régimen Jurídico de las Asociaciones Religiosas en México. p.347. Recuperado de <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/juridica/article/view/11698/10700>
3. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Antonio Zepeda Jorge. Fideicomiso y Arbitraje. p.379. Recuperado de: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/2/918/21.pdf>
4. Guía para la renovación de la firma electrónica por internet, p.2. Recuperado de:

http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/fiel/Documents/Guia_renovacion_firma_Certifica.pdf

5. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. (s.f.). Seguridad Jurídica e interpretación constitucional. Recuperado de <http://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/343/20.pdf>
6. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.(s.f.). La seguridad jurídica en el campo del derecho privado. Recuperado de <https://revistas-colaboracion.com.juridicas.unam.index.php/juridica-libre-puebla/article/view/570/520> p.69-70.
7. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.(s.f.). La seguridad jurídica en el campo del derecho privado. Recuperado de <https://revistas-colaboracion.com.juridicas.unam.index.php/juridica-libre-puebla/article/view/570/520> p.65
8. INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y GEOGRAFÍA (INEGI), Catálogo Único de Claves de Áreas Geoestadísticas Estatales, Municipales y Localidades, Recuperado de: <http://www.inegi.org.mx/geo/contenidos/geoestadistica/catalogoclaves.aspx>
9. La guía. (14 de abril de 2010). Principio de derecho. Recuperado de: derecho.laguia2000.com/parte-general/principio-de-certeza
10. Real Academia Española. En Diccionario de la lengua española (23 ed.), octubre 2014. Recuperado de: <http://buscon.rae.es/drae/srv/search?val=federaci%F3n>
11. Real Academia Española. En Diccionario de la lengua española (23 ed.), octubre 2014. Recuperado de: <http://dle.rae.es/?id=HNBJj0h>
12. Real Academia Española. En Diccionario de la lengua española (23 ed.), octubre 2014. Recuperado de <http://lema.rae.es/drae/?val=contribuci%C3%B3n>

- 13.** Real Academia Española. En Diccionario de la lengua española (23 ed.), octubre 2014. Recuperado de: <http://dle.rae.es/srv/fetch?id=SjUIL8Z>
- 14.** Real Academia Española. En Diccionario de la lengua española (23 ed.), octubre 2014. Recuperado de: <http://dle.rae.es/srv/fetch?id=SjUIL8Z>
- 15.** Real Academia Española. En Diccionario de la lengua española (23 ed.), octubre 2014. Recuperado de: <http://dle.rae.es/?id=HN5qmPQ>
- 16.** Real Academia Española. En Diccionario de la lengua española (23 ed.), octubre 2014. Recuperado de: <http://dle.rae.es/?id=baz6o1q>
- 17.** Real Academia Española. En Diccionario de la lengua española (23 ed.), octubre 2014. Recuperado de: <http://dle.rae.es/?id=XTrIaQd>
- 18.** Real Academia Española. En Diccionario de la lengua española (23 ed.), octubre 2014. Recuperado de: <http://dle.rae.es/?id=8OPnJP9>
- 19.** Sitio de internet oficial del SAT. Recuperado de http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/preguntas_frecuentes/Paginas/factura_cfdi.aspx
- 20.** Sitio oficial del Servicio de Administración Tributaria. Recuperado de: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/factura_electronica/Paginas/certificado_sello_digital.aspx
- 21.** Sitio oficial del Servicio de Administración Tributaria. Recuperado de: http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/fiel/Paginas/default.aspx
- 22.** YouTube. (16 de diciembre de 2015). Estrategia de proveedores con uso de documentos digitales. Recuperado de: <https://www.youtube.com/watch?v=35obAxH7WW0>

ARTÍCULOS

1. Curso de juicio contencioso administrativo.(s.f.). Programa de colaboración institucional, p.13.
2. FOLLETO.-Recuperado de:
ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_ftp/publicaciones/folletos08/dona1.pdf

NOTICIAS

1. El economista.(22 de mayo de 2016). 18 datos sobre el Internet y sus usuarios en México. Recuperado de:
<http://eleconomista.com.mx/tecnociencia/2016/05/22/18-datos-sobre-internet-sus-usuarios-mexico>
2. La jornada.(28 de Marzo de 2014). No habrá prórroga para personas morales y factura digital: SAT. Recuperado de:
<http://www.jornada.unam.mx/2014/03/28/economia/032n2eco>

ENTREVISTAS

- P.López, comunicación personal, 29 septiembre de 2016.
A.Pérez, comunicación personal, 03 octubre de 2016.