



Universidad Nacional Autónoma de México
Programa Único de Especializaciones en Ciencias
de la Administración

Estudio de los comprobantes fiscales digitales en México.
Incertidumbre por lagunas jurídicas

T e s i n a

Que para obtener por el grado de:

Especialista en: Fiscal

Presenta:

L.C. Jacqueline Nieto Carrasco

Tutor:

M.A. Jorge Santamaría García
Facultad de Contaduría y Administración

Ciudad de México, mayo de 2019



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Dedicatoria

A quienes me apoyaron.

Y en memoria de:
Francisco y Daniel, por creer en mí,
Florinda y María Elena.

A la Universidad Nacional Autónoma de México.

Contenido

| | |
|--|----|
| Introducción..... | 3 |
| Objetivos | 6 |
| Objetivo general | 6 |
| Objetivos específicos | 6 |
| Palabras clave..... | 6 |
| Hipótesis | 7 |
| Capítulo 1. Conceptos jurídicos tributarios..... | 8 |
| 1.1. Antecedentes de la relación tributaria | 8 |
| 1.2. Estructura del tributo | 9 |
| 1.3. El hecho imponible..... | 11 |
| 1.4. Sujetos en relación tributaria..... | 12 |
| Capítulo 2. Teoría de las lagunas legales | 15 |
| 2.1. Lagunas jurídicas: de la Ley y del Derecho..... | 16 |
| 2.2. Tipos de lagunas..... | 18 |
| 2.3. Incertidumbre, seguridad jurídica y certeza jurídica | 25 |
| Capítulo 3. La obligación de emitir comprobantes..... | 28 |
| 3.1. Obligaciones del contribuyente | 28 |
| 3.2. Caracterización de comprobantes fiscales y comprobación fiscal | 30 |
| 3.3. Alcance del CFDI en la legislación fiscal..... | 33 |
| Capítulo 4. Caso que genera incertidumbre por lagunas legales en la emisión de CFDI..... | 43 |
| 4.1. Laguna 1: Cancelación de CFDI | 43 |
| 4.2. Laguna 2: Método de Pago obligatorio en el CFDI | 47 |
| 4.3. Laguna 3: Cambio de Distrito Federal (D. F.) a Ciudad de México (CDMX) | 51 |
| 4.4. Laguna 4: Cuando no existe obligación de expedir CFDI, caso Sindicato | 53 |
| Conclusiones..... | 57 |
| Bibliografía | 64 |
| ANEXO..... | 69 |

Introducción

La finalidad de este trabajo es confirmar la existencia de lagunas jurídicas, con respecto a la obligación de emitir comprobantes fiscales digitales, que provocan incertidumbre jurídica al contribuyente cuando aplica las disposiciones fiscales al encontrarse en un hecho jurídico, ya sea porque existen imprecisiones en la redacción de las leyes o por los constantes cambios. En este sentido, se realiza un breve estudio de las lagunas, en particular, de los problemas dentro del régimen de las personas físicas con actividades empresariales residentes en México. En el apartado de ejemplos se muestra la problemática y se propone cómo se puede resolver cada caso. Así, ante una laguna relacionada con la factura electrónica o el Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) surge el reto de afirmar la inexistencia de una norma, ya que hasta el momento no hay una norma que regule la situación del contribuyente ante tal laguna.

El proceso legislativo mexicano no va a la par con la tecnología. Los cambios efectuados en nuestro país han sido paulatinos, con respecto a las regulaciones jurídicas en materia de comercio electrónico, repercuten en esta transición y provocan la aplicación de nuevas reglas, haciendo más laborioso el cumplimiento de las obligaciones fiscales, como la emisión de comprobantes de las operaciones realizadas por los contribuyentes, este debe estar al pendiente de todo lo publicado por la autoridad con la intención de evitar tener alguna diferencia con el Servicio de Administración Tributaria (SAT). En México, el desconcierto que provoca la inseguridad jurídica en el contribuyente sigue siendo un problema latente, dado que aún se presentan situaciones que crean incertidumbre e inseguridad jurídica. Para este trabajo se contemplaron las lagunas existentes en relación con los comprobantes a pesar de los cambios que se daban, razón por lo cual se han implementado las regulaciones al tema de los comprobantes. Por tanto, una de las inquietudes que motivó a desarrollar este trabajo fue: ¿existe alguna

disposición que obligue al contribuyente a informar de la cancelación de un comprobante fiscal empleado en alguna operación, aun si fue validada la autenticidad y vigencia de dicho CFDI?

Se analiza e interpretan las leyes con el objetivo de ver cuáles son las limitaciones y los alcances, y así darle sentido, como lo expresa Dueñas Ruiz (2011): "la norma jurídica debe tratar de expresar verdaderamente lo que se va a regular" (p. 31). La incertidumbre surge en la manera de interpretar la norma; posteriormente esto afecta en la aplicación de la misma. A partir del esclarecimiento de las dudas que se puedan presentar, se podrá asesorar a las personas para que cumplan con sus obligaciones fiscales.

En esta investigación se tomó como base la doctrina, así como los estudios de diferentes juristas (Chiassoni, Kelsen, Alchourrón, Bulygin, Atria, Ruiz Manero, Schmill, entre otros), exponiendo sus teorías y criterios sobre las circunstancias que provocan la existencia de una laguna legal. Además, el contenido está basado en la Ciencia del Derecho, principalmente en el Derecho Tributario, y en las leyes vigentes. Cabe mencionar que, se exponen los tipos de lagunas identificadas (a criterio de los autores consultados) y sus definiciones a fin de distinguir ante qué tipo de situación podría encontrarse el contribuyente. Así pues, para determinar la existencia de un vacío legal, se requiere un análisis y una interpretación detallada de la disposición legal, que confirme que se encuentra ante una laguna jurídica.

En el primer capítulo se introduce al lector a los conceptos jurídicos tributarios básicos que ha de conocer; se explica la relación tributaria, así como los elementos de ésta, el objeto, la base, la tasa o tarifa, el hecho imponible y, por supuesto, los sujetos.

El siguiente capítulo aborda la teoría de las lagunas y refiere a su definición, la diferencia entre lagunas de la Ley y lagunas del Derecho, sin mencionar una tipología en específico; se señalan los diferentes tipos de clasificaciones otorgadas a éstas.

El tercer capítulo aporta información acerca del tema de los comprobantes fiscales digitales, sus características y la obligación de emitirlos por parte del sujeto pasivo. En el día a día se llevan a cabo varias operaciones entre personas que implican el intercambio de facturas electrónicas, por lo que el último capítulo se exponen ejemplos que presentan algunas situaciones que generan en el contribuyente incertidumbre jurídica, con el que se prueba la hipótesis de la existencia de lagunas derivadas de la Reforma Fiscal de 2014.

Objetivos

Objetivo general

Describir la existencia de lagunas legales, es decir, supuestos no previstos o vacíos en la Ley, relacionadas con la obligación de emitir Comprobantes Fiscales Digitales, a los que se enfrentan las personas físicas con actividad empresarial en México al realizar operaciones que las vulneran e impiden tener una clara seguridad jurídica en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, de acuerdo con las disposiciones actuales; en particular, lo señalado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Código Fiscal de la Federación derivado de la Reforma de 2014 y vigentes hasta principios de 2017.

Objetivos específicos

- 1) Explicar la naturaleza jurídica de las lagunas en la norma jurídica fiscal vigente en México.
- 2) Argumentar la existencia de lagunas legales e inconsistencias relacionadas en diversas disposiciones fiscales que regulan los Comprobantes Fiscales Digitales.

Palabras clave

Lagunas, incertidumbre, comprobantes, seguridad.

Hipótesis

En México existen situaciones en las leyes fiscales vigentes hasta principios de 2017, derivadas de la Reforma de 2014 y de textos escritos sin claridad, por lo que su aplicación genera dudas y causa incertidumbre a los contribuyentes al cumplir con la obligación de expedir Comprobantes Fiscales Digitales. El hecho de que la norma no esté escrita claramente genera la existencia de una probable laguna jurídica que el contribuyente resuelve al interpretar la Ley antes de aplicarla.

Capítulo 1. Conceptos jurídicos tributarios

Para desarrollar y cumplir con los objetivos de esta investigación, habrá que entender conceptos jurídicos-tributarios fundamentales, por tanto, se plantean las definiciones de los mismos. Lo primero que se debe conocer para el estudio de los impuestos son los elementos esenciales de la relación tributaria.

1.1. Relación tributaria

Para hablar de la relación tributaria, cabe mencionar el concepto de tributo, en el *Manual de Derecho Tributario* (2005) coordinado por Miguel de Jesús Alvarado, Gabriela Ríos Granados explica que el término **tributo** proviene de la voz latina *tributum*, nombre dado entre los romanos a la actividad de repartir o pedir por tribus. En México, durante la dominación española, se hablaba de tributo hasta que se incorporó el concepto de “contribución” en el México independiente (p. 139). La palabra contribución deriva del latín *contributio*, *-ōnis*, y la Real Academia Española la define como “la cuota o cantidad que se paga para algún fin y, principalmente, la que se impone para las cargas del Estado” (2014). Entonces, al hablar de contribución, se refiere a la acción de que una persona pague la cuota que le corresponde por un impuesto.

Las relaciones tributarias nacieron cuando una persona obligó a otra a pagarle —en especie o en pecuniario—, y surgió el concepto de tributo (fundamental en el Derecho Tributario). Lara (2009) contempla que en México la construcción del sistema impositivo se da a partir de la fusión de dos sistemas¹ fiscales preexistentes: el azteca y el español.

¹ Gabriela Ríos explica que por sistema tributario debemos entender al conjunto de tributos o contribuciones ordenadas sistemáticamente y que tienen una racionalidad interna y externa, cuyo destino es sufragar el gasto público. (Ríos, 2014, Derecho tributario, p. 6)

Se tomaron los tributos del pueblo sometido, y de los conquistadores se conservaron elementos que incluían impuestos como alcabalas² y papel sellado; además surgieron nuevos gravámenes como los impuestos sobre la minería de plata y oro (p. 114).

Lo anterior es ejemplo de una relación jurídica-tributaria. Javier Mitre (2013) explica que dicha relación se da cuando el Estado establece un tributo a través de una Ley, la cual genera vínculos y situaciones jurídicas entre el Estado y aquellas personas que deban cumplir y contribuir (p. 2). Por su parte, Gregorio Sánchez (1996) explica que cuando el particular se coloca en el supuesto jurídico o hecho previsto en la ley fiscal como generador del impuesto, surge la “relación jurídica fiscal”, dicho elemento “lo encontramos en las dos clases de obligaciones [*privada y fiscal*]³ y al contar con ese elemento, se encuentran protegidas por el derecho objetivo para obtener la prestación objeto de la obligación contando para ello con la sanción del Poder Público” (p. 332).

1.2. Estructura del tributo

En este apartado se abordan brevemente los elementos de la contribución (tributo) a particulares (contribuyentes) que la legislación mexicana establece y son de aplicación estricta tal como lo señala el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación (CFF, (2017), también contempla las normas que establecen cargas (obligaciones) a los particulares, Heinrich W. Kruse (1978), expresa que el sujeto es quien ha de soportar el impuesto económicamente (p. 79); objeto es lo que grava un impuesto, como ejemplo en el ISR son los ingresos del sujeto pasivo (p. 78), base es el monto sobre el que se grava y a la medida usada para determinar el monto del impuesto se le llama tasa o tarifa.

² La alcabala española apareció en la península ibérica hacia 1342 y fue un tributo indirecto consistente en un tanto por ciento del precio de las cosas vendidas o permutadas que debía pagarse en dinero al fisco. Guzmán Lozano, 2012, Enciclopedia Jurídica Mexicana, Porrúa, p.22.

³ Cursivas añadidas en este trabajo.

El **objeto**, uno de los elementos cualitativos de la obligación tributaria, es el tributo o la prestación pecuniaria. Dino Jarach (1982) lo define como coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo, la fuente de esta relación es la Ley (p. 225).

El elemento cuantitativo conocido como **base**, base gravable o base imponible “es la magnitud que se utiliza en cada impuesto, para medir la capacidad económica del sujeto. Constituye un elemento determinante del importe de la obligación, su delimitación y el procedimiento para fijarla debe estar en una ley previamente establecida” (Venegas Álvarez, 2010, Derecho Fiscal, p. 210).

La **tasa** o **tarifa**, también conocida como la cuota o alícuota, es el otro elemento cuantitativo de la obligación tributaria, es la cantidad de dinero determinada o determinable que tributa la base establecida por la Ley; es un elemento indispensable para la determinación de la contribución, una vez que se ha realizado el hecho imponible o presupuesto de hecho y cuando se ha establecido la base del tributo. Hugo Carrasco (2010) la define como un parámetro que, aplicado a la base, da el impuesto por pagar, y puede ser de cuatro tipos: a) Tasa fija, b) Tasa proporcional, c) Tasa progresiva y d) Tasa regresiva. Mientras que la tarifa es una relación de bases y tasas que dan el impuesto a pagar (p. 157).

Para Gabriela Ríos (2014), los elementos cuantitativos de la obligación tributaria (la base imponible y la tasa, tarifa, parámetro o tipo de gravamen), “permiten cuantificar la deuda tributaria, de manera que permiten medir el *quantum* de la deuda tributaria, dando como resultado la base liquidable; es decir, la cantidad a pagar” (p. 19).

En los impuestos, los elementos mencionados son importantes, puesto que con ello se distingue si se es sujeto obligado al cumplimiento de la obligación expuesta en Ley. Es necesario hacer una pausa para comprender el supuesto por el cual el sujeto pasivo cae en la obligación jurídica contributiva; para mayor comprensión se expone el siguiente apartado.

1.3. El hecho imponible

Para saber cómo aplicar la estructura de un tributo, se requiere el estudio del hecho imponible y de la existencia de éste en la Ley, que hace que el contribuyente tenga una obligación, como la de pagar impuestos, el contribuyente solo será sujeto de encontrarse en el supuesto establecido en Ley. En este caso, la existencia del hecho imponible es la que genera la obligación, es decir, el cumplimiento de la emisión de CFDI.

El **hecho imponible**, es el centro del derecho tributario sustantivo y, además, es la base de la obligación para emitir comprobantes. Jarach (1982) lo llama hecho jurídico tributario y lo define como el presupuesto de hecho al que la Ley vincula el nacimiento de la relación tributaria (p. 65). Al hecho imponible suele denominársele de formas distintas: presupuesto normativo, presupuesto de hecho (España), hipótesis de incidencia o situación jurídica o de hecho (México).

Es importante distinguir el hecho imponible del hecho generador, este se da cuando la persona se encuentra dentro de la hipótesis que lo obliga al cumplimiento y pago de la obligación. Por otra parte, si el hecho o situación que el sujeto realiza no está contemplada en una ley, tampoco puede surgir el hecho imponible porque no está contenida en una normatividad. En este sentido, el artículo 6 del CFF indica que “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” (2017).

Aun cuando se le puede analizar de distinto modo al hecho imponible, coincide en que el surgimiento de la obligación tributaria se da en una disposición, es decir, se establece a través de una norma jurídica que contiene un supuesto (hipótesis normativa) o presupuesto que el legislador prevé y de cuya realización depende el nacimiento de una consecuencia jurídica (hecho imponible), de forma que si una persona está en dicha situación, surja la obligación o el crédito fiscal, que es como se denomina al hecho imponible.

1.4. Sujetos en relación tributaria

Es básico explicar quiénes se consideran las personas con la obligación de pagar el impuesto. Dado que el sujeto es parte indispensable de los elementos directos de la obligación tributaria, se le considera como cualitativo, y se clasifica en dos tipos:

- **Sujeto activo**, acreedor del tributo o, como lo menciona Jarach (1982), “titular de la pretensión”, es decir, del crédito tributario. Gregorio Sánchez (1996) ejemplifica que en nuestro país los sujetos activos del crédito fiscal pueden ser los fiscos: Federal, Estatal, Municipal y el del Distrito Federal⁴ (p. 322).

- **Sujeto pasivo** o deudor principal del tributo, conocido como contribuyente, deudor real, deudor primitivo, verdadero deudor o causante. Casi todas las leyes fiscales definen al sujeto pasivo con lo indicado en el artículo 1 del CFF: “las personas físicas y las morales

⁴ La denominación “Distrito Federal” se utilizó para referirse a la Ciudad de México desde el 18 de noviembre de 1824 hasta el 31 de enero de 2016 (192 años de existencia), derivado de la Reforma Política aprobada el 28 de abril de 2015.

están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas” (2017). Es decir, el sujeto es la persona (física o moral) que realiza el pago de sus impuestos de conformidad con las leyes fiscales, es quien realiza el hecho imponible. Sánchez León (1996) propone como concepto de sujeto pasivo a la:

Persona física o moral o cualquier agrupación que constituya una unidad económica diversa de las de sus miembros, mexicana o extranjera, que de acuerdo con la ley está obligada al pago de una contribución al fisco, por haberse colocado inicialmente o continuado por cualquier causa legítima en la situación de hecho o jurídica que genera el crédito fiscal (p. 324).

- Los **otros sujetos pasivos**, para Dino Jarach (1982), son los codeudores o responsables del tributo por causa originaria (solidaridad, sustitución) o derivada (sucesión en la deuda tributaria), porque la Ley Tributaria lo determina explícitamente. Lo explica así en su obra *El hecho imponible*:

Todos los demás sujetos pasivos se distinguen del contribuyente porque, aunque tengan alguna relación con el hecho imponible, pues sin ella no se concibe la cualidad de sujeto pasivo del tributo, esta relación, sin embargo, no es tan estrecha como para significar que para ellos existe la causa jurídica del tributo (p. 177).

De lo tratado en esta sección se entiende que la obligación tributaria u obligación coactiva que tiene el contribuyente (sujeto pasivo principal o responsable, que pagará tributo y cumplirá con las obligaciones establecidas en Ley), en el caso de este estudio la persona física con actividad empresarial es con el sujeto activo (estado u otra entidad pública o entidad autorizada jurídicamente para recibirlos), y es éste último quien a su vez fija las condiciones.

Con fundamento en una Ley, la obligación de contribuir o pagar impuestos se basa en la existencia del hecho imponible. Al precisar al sujeto y el objeto, se podrá determinar la base y la tasa del impuesto. Eduardo López (2015) lo explica en su libro *Ingeniería y Reingeniería Fiscal*: “de acuerdo a la personalidad jurídica y la forma en que se lleven a cabo los actos se determinará el régimen fiscal de un contribuyente” (p. 60). Más adelante se aborda la sujeción a la obligación administrativo-tributaria de expedir comprobantes fiscales digitales

Capítulo 2. Teoría de las lagunas legales

En primera instancia se explica el sentido del término “laguna” dentro del ordenamiento jurídico usado en este trabajo. La *Enciclopedia Jurídica Mexicana* (2012) aclara que la palabra proviene:

Del latín *lacuna* –ae que significa, además de “profundidad del mar”, “falla”, “vacío”. De ahí, *lacunosus*: “lleno de hoyos, de huecos”. En un sentido general y, conforme con su etimología, significa “carencia”, connotando la idea de insuficiencia. Éste es, como veremos, el sentido que tiene “laguna” dentro de la expresión “laguna del derecho”.

En la literatura jurídica se entiende por “laguna del derecho” a la circunstancia en que en un orden jurídico determinado no existe disposición aplicable a una cuestión jurídica (caso, controversia) (p. 849).

Un trabajo que ahonda en el tema de las lagunas en la cultura jurídica continental es *Técnicas de interpretación jurídica* de Pierluigi Chiassoni (2011). En ella comenta cómo se han manejado las lagunas en la historia. Por ejemplo, menciona que el emperador Justiniano hizo alusión a éstas, en la tradición romanista, contenidas en la constitución *Tanta*, la que disponía la promulgación del Digesto⁵. También se ocuparon de ellas los juristas en los primeros tratados de interpretación de la ley. De igual modo, en el *Corpus iuris civilis*⁶ se trató de acreditar o desacreditar soluciones concernientes en una laguna sobre el sujeto considerado como la autoridad para colmarla (pp. 195-196).

⁵ Compilación, en cincuenta libros, divididos en títulos, y éstos a su vez en epígrafes, de *iura* (escrito por juristas) predominando la obra de Paulo y Ulpiano. Los compiladores (elegidos por Triboniano), fueron autorizados para adaptar los textos y corregirlos si fuese necesario. Su redacción se ordenó por la constitución *Deo Auctore* el 15 de diciembre del año 530 y se promulgó el 16 de diciembre año 533 por la constitución *Tanta*, que dividió la obra en siete partes. (Calatayud, 1997, *Diccionario básico jurídico*)

⁶ Obra de Justiniano en la que conocemos gran parte de las disposiciones normativas de diversas épocas del derecho romano, las cuales inspiraron y sirvieron de base al movimiento codificador del siglo XIX. (Cisneros, 2006, *Diccionario jurídico: más de 750 frases y aforismos latinos*, p. 13)

2.1. Lagunas jurídicas: de la Ley y del Derecho

Emilio Calatayud (1997) expresa que las **lagunas de la Ley** “suponen el conocimiento de la no plenitud del ordenamiento jurídico. Se admite la existencia de vacíos legislativos que se pueden llenar con los medios integrativos” (p. 313). Para las autoras Ortiz Sánchez y Pérez Pino (2008), las lagunas son supuestos no previstos expresamente en la norma y se pueden integrar con otros medios como la costumbre, los principios generales del Derecho⁷ e incluso la analogía⁸ (p. 199).

Por otro lado, hay autores que hablan de las **lagunas del derecho**. Es el caso de Guillermo Cabanellas (1962), quien las define como la “ausencia de norma positiva aplicable a una relación determinada”. Este autor menciona que para Ramírez Gronda “son los lugares neutros o espacios sin juridicidad que ofrecería el ordenamiento jurídico; de tal suerte, un caso judicial no encontraría solución lógico legal” (p. 491).

Como se observa, las lagunas se pueden presentar ante una falta de disposición adecuada, por lo que ante tales casos se usa la expresión **lagunas de derecho**. Victoria Iturralde (1988) explica:

La doctrina recurre frecuentemente al concepto de “laguna del derecho” por contraposición a “laguna de la ley”, y lo hace más que por razones conceptuales para justificar el aserto según el cual el derecho carece de lagunas, pero la ley puede tenerlas. Así, mientras que las lagunas de la ley van referidas a la falta de una norma legislativa o consuetudinaria, la

⁷ Los principios, según distintas proposiciones doctrinales como la de Larenz, son “los pensamientos directores de una regulación jurídica existente o posible... indica la dirección en la que está situada la regla que hay que encontrar”. Para García de Enterría estos “expresan los valores materiales básicos de un ordenamiento jurídico, aquellos sobre los cuales se constituye como tal las convicciones ético-jurídicas fundamentales de una comunidad”. (*Enciclopedia Jurídica Básica*, 1995).

⁸ Medio o instrumento técnico jurídico por el cual se le aplica a un supuesto no previsto en las leyes la regulación destinada a un caso con el que guarda similitud. En ningún caso puede aplicarse la analogía a las normas de carácter penal o sancionador, excepcionales o temporales. (Ortiz & Pérez, 2008, *Diccionario jurídico básico*, p. 63).

expresión laguna del derecho aparece como una *contradictio in terminis*, pues el término derecho significa ordenamiento jurídico y denota aquel complejo de reglas a las que el juez puede (o debe) recurrir para decidir una determinada controversia (p. 351).

Otros autores hablan de las **lagunas legales**. Al respecto Pablo Rodríguez Grez (1990) establece:

Toda conducta posible, en el orden social, está prevista por el legislador, ya sea que la considere expresamente para regularla o que no la considere, en cuyo caso también hay una regulación en el silencio de la norma, recurso complementado con las normas sobre integración de las lagunas legales (p. 25).

La obligación del juez de resolver y dar solución a un caso en la legislación mexicana, primeramente se establece en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2014), en el artículo 14, y prohíbe al juez no resolver: “En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho”, esto se refuerza en el artículo 18 del Código Civil Federal: “El silencio, obscuridad o insuficiencia de la ley, no autorizan a los jueces o tribunales para dejar de resolver una controversia” (2014). Es decir, el juez tiene la obligación de solucionar la laguna con algún método de interpretación⁹, mediante los principios generales del derecho. A propósito, el artículo 5 del CFF determina que:

⁹ Los métodos de interpretación han variado conforme distintos criterios: a) El exegético (todo está en la ley, se debe descifrar la intención del legislador); b) Escuela de la libre investigación científica (se funda en las circunstancias del momento); c) Escuela del Derecho libre (el juez puede prescindir de la ley); d) Jurisprudencia de conceptos (la ley es un conjunto de conceptos jurídicos conectados entre sí); e) Jurisprudencia de intereses (el conjunto de normas destinadas a resolver conflictos de intereses); f) Teoría pura del Derecho (el Derecho es un sistema cerrado de normas; prescinde de elementos valorativos y sociológicos); g) Trialismo (la interpretación comprende la gramatical e histórica). Los elementos: a) gramatical; b) sistemático; c) lógico; d) teleológico; e)

Las otras disposiciones fiscales [*aquellas que no establecen cargas a los particulares*] se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal” (2017).

Cuando surge una laguna, el juez soluciona, de modo que encuentra el hecho jurídico contemplado en la ley. Por tanto, debe hacer un análisis y aplicar las bases del Derecho que son la costumbre, las doctrinas y los principios generales, es decir, colmar la laguna.

Derivado de los conceptos anteriores, la diferencia entre la laguna de la Ley y la laguna del Derecho es que la primera está en una norma particular y la segunda se produciría dentro de todo el ordenamiento jurídico. Con lo expuesto, se puede decir que se está ante una laguna cuando se encuentra alguna insuficiencia dentro de la ley por un supuesto, o bien, cuando se detecta una carencia en la norma que no regule dicho supuesto, posterior a haber utilizado algún método de interpretación jurídica o algún otro medio.

2.2. Tipos de lagunas

En este apartado se mencionarán varios conceptos de lagunas basados en trabajos de autores que han discutido el tema, como Kelsen, Alchourrón, Bulygin, Ruiz Manero, Schmill, G. Cisneros, Rodríguez Grez y Victoria Iturralde. Si bien no hay una clasificación de ellas, sí existe una distinción por tipos.

resultado de la interpretación; f) histórico; g) sociológico; h) comparativo. (Ackerman, Ferrer, & Rosatti, 2012, *Diccionario jurídico*, p. 46-47). La interpretación declarativa, hace referencia al significado exactamente literal de la disposición interpretada. Otras interpretaciones son: extensiva, restrictiva, sistemática, adecuada y la histórica. (Guastini, 1946, *Estudios sobre la interpretación jurídica*, p. 25-52).

Lagunas *intra legem*: auténticas y técnicas, y *praeter legem*

Una primera distinción de las lagunas se considera entre las lagunas *intra legem* y las *praeter legem*. Para Kelsen (2013, p. 225) el primer tipo de laguna (*intra legem* o dentro de la ley) indica la posibilidad de regular porque no es un vacío en el orden jurídico sino dentro de una disposición particular. Es decir, es aquella laguna que se da en una norma demasiado general o genérica. A su vez, este autor distingue dos tipos: las **lagunas auténticas** y las **lagunas técnicas**. Las primeras son omisiones o imprecisiones que pudieron ser dejadas intencionalmente por el legislador, mientras que las segundas se distinguen porque su existencia es posible aun ante un punto de vista positivista que niegue la existencia de auténticas lagunas; aparecen cuando el legislador no regula lo que debe.

Por otra parte, las lagunas *praeter legem* o fuera de la ley, según Victoria Hernández (2015) “se dan cuando las normas jurídicas son particularizadas y no permiten que sean incluidos en su regulación específica todos los supuestos que pueden presentarse en esa materia y a ese nivel de particularidad” (p. 167). Entonces, son aquellas que al ser tan particulares no comprende todos los casos al ser tan concretas.

Lagunas de conocimiento, reconocimiento y normativas

Para Chiassoni (2011), las lagunas que transitan los razonamientos judiciales son de tres tipos: conocimiento, reconocimiento y normativa. Aclara que las **lagunas de conocimiento** pueden superarse al aplicar las reglas sobre presunciones judiciales y sobre la carga de la prueba (p. 208).

Las **lagunas de reconocimiento** constituyen problemas de interpretación textual de la norma, Ruiz y Schmill (2008), al plantearse la postura de Alchourrón-Bulygin, reformulan este concepto y expresan que se dan en los “casos en los que es dudoso si resultan o no subsumibles en una regla, por falta de determinación semántica de los términos empleados en la configuración del caso genérico contemplado en la regla” (p. 25).

A las **lagunas normativas**, Chiassoni las llama “lagunas por antonomasia”, son normativas porque determinada situación no estará cubierta por regla alguna. En la colaboración de Juan Ruiz (2008), se encuentra la reelaboración de los conceptos correspondientes de Alchourrón y Bulygin:

Donde cierto caso constituye una laguna de este tipo de un cierto sistema jurídico si y solo si ese sistema jurídico no contiene una regla que correlacione el caso con una solución normativa, y si el balance entre los principios relevantes de ese sistema jurídico exige una regla que correlacione el caso con una solución normativa que califique la conducta de que se trate como obligatorio o prohibida (p. 55).

Para Alchourrón y Bulygin, se utilizan en los supuestos que no tienen una norma o que dicha norma no regula una situación en específico, aunque su análisis nos lleve a reflexionar, también influye que no haya conocimiento completo del caso.

De acuerdo con el análisis de Pierluigi Chiassoni (2011), las lagunas normativas se dan por la falta de norma, cuando tal es relativa a un conjunto de materiales jurídicos, se distingue entre lagunas ordinarias y lagunas metodológicas; por otra parte, cuando la falta de norma es relativa a una clase de supuestos de hecho jurídicamente relevante, se distingue entre lagunas explícitas y lagunas implícitas.

Lagunas ordinarias y metodológicas.

El estudio *Antinomias¹⁰ y lagunas constitucionales* que realiza Germán Cisneros (2003) aborda la relación de dichos términos, así como las oquedades científicas que se aplican a casos concretos de la norma constitucional. Explica cómo en las disposiciones ordinarias, las antinomias pueden resolverse haciendo que una norma prevalezca, desplace o sea desplazada por otra. Sin embargo, eso no sucede en los casos de normas constitucionales donde no existen ni se perciben o se prohíben tales procedimientos; mientras que, tratándose de leyes a las que nombra “ordinarias” de rango inferior, las lagunas se colman mediante procedimientos de integración, principios generales de derecho, equidad, analogía o por la ciencia del derecho que se dan en el orden jurídico existente (p. 50).

Para explicar cuándo se presentan, el autor mencionado cita el criterio de Falcón y Tella (1991), descrito en la obra *El argumento analógico en el derecho*, que expone lo siguiente:

- 1) Cuando hay dos normas que, sin preferencia alguna entre sí, se contradicen haciéndose recíprocamente ineficaces, creando como consecuencia de la colisión una laguna de orientación legal para un caso específico.
- 2) Cuando la norma sólo da al juez una orientación abstracta, general, señalando expresa o tácitamente, hechos, conceptos o criterios no determinados en la misma ley, por lo que el juez debe actuar en forma subjetiva, atendiendo a sus investigaciones y estimaciones personales para resolver el caso concreto.

¹⁰ Antinomia. del lat. *antinomia*, a su vez, del griego *antí* (contra) y *nómos* (ley). La contradicción aparente o real entre dos leyes o entre dos pasajes de una misma ley. (Dic. Der. Usual) (Ossorio, *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*, p. 76)

- 3) Cuando no existe la norma aplicable porque la ley calla en absoluto, ya intencionalmente, ya porque no se previó el caso, ya porque de ningún modo podía resolverse, por no suscitarse la cuestión hasta después de dictada la misma.
- 4) Cuando una norma es inaplicable por abarcar casos o acarrear consecuencias que el legislador no habría ordenado de haber conocido aquellos o sospechado éstas.
- 5) Cuando se expresan en la ley principios generales de abstracción lata, de difícil ecuación a casos concretos (p. 50).

Pierluigi (2011) distingue dos tipos de lagunas normativas cuando se trata de la interpretación textual:

Por un lado, encontramos las *lagunas normativas ordinarias* [cursivas añadidas], que consisten en la ausencia, respecto de un conjunto de materiales jurídicos MJi, de una norma ordinaria que regule un supuesto de hecho abstracto jurídicamente relevante SHw, en relación con un cuestión de derecho ordinaria CDOj.

Por otro lado, encontramos las *lagunas normativas metodológicas* [cursivas añadidas], que consisten en la ausencia, respecto de una conjunto de materiales jurídicos MJi, de una metanorma metodológica que regule un supuesto de hecho abstracto jurídicamente relevante SHin, en relación con una cuestión de derecho metodológica CDMj (p. 218).

Por tanto, las lagunas ordinarias se refieren a la ausencia de norma ordinaria, mientras que las lagunas metodológicas hacen referencia a la ausencia de lo que este autor nombra metanorma metodológica: de interpretación textual o metatextual. Mientras que

la distinción de lagunas explícitas aclara dependen de la ausencia de una norma explícita, en un conjunto de disposiciones, por otra parte, las lagunas implícitas dependerán de la ausencia de la norma implícita, lo cual explica del siguiente modo:

Una *laguna normativa explícita* [cursivas añadidas] consiste en la ausencia respecto de un conjunto de disposiciones DJi y de un conjunto de directivas interpretativas DIk, de una norma explícita que regule un supuesto de hecho abstracto jurídicamente relevante SHw, en relación con una cuestión de derecho CDj.

Una *laguna normativa implícita* [cursivas añadidas] consiste, en cambio, en la ausencia, respecto de un conjunto de normas SNy y de un conjunto de directivas de integración DINx, de una norma implícita que regule un supuesto de abstracto jurídicamente relevante SHw, en relación con una cuestión de derecho CDj (p.221).

Lagunas propias e impropias (axiológicas, ideológicas o políticas)

Fernández Galiano citado en Hernández, (2015) define a las **lagunas reales o propias** como aquellos vacíos o insuficiencias normativas del ordenamiento jurídico considerado en sí mismo. De acuerdo con la autora, estas encuentran solución en el conjunto de las normas vigentes a través de la actividad de los intérpretes (p. 166).

Algunos juristas han llamado como **lagunas ideológicas** a las “**políticas**”, sin referirse al vacío en la ley, pero sí a una imperfección. Otros autores dirán que a éstas no es un legislador quien da solución, sino un juez. En el análisis de las lagunas jurídicas que realiza Iturralde (1988), cita a Brunetti y lo que él contempla es que “únicamente puede

hablarse de lagunas en el sentido de laguna ideológica, es decir, de ausencia de un derecho ideal” (p. 357).

Las **lagunas axiológicas**, en el análisis de Ruiz y Schmill (2008), derivan de una de las modalidades contempladas por Alchourrón y Bulygin, cuando se presenta el caso cubierto por:

Una regla y sólo por una regla (o por dos o más reglas redundantes), [...] en particular, cuando se alega que el caso individual presenta propiedades que deberían ser consideradas como relevantes y que no se encuentran recogidas como tales en la configuración del caso genérico. Tales alegaciones no son sino expresión de un desacuerdo valorativo externo al derecho. (p. 25) (...) La principal ventaja es que permite dar cuenta del problema de las llamadas excepciones implícitas sin las consecuencias indeseables de otras reconstrucciones alternativas (p. 59).

Chiassoni (2011) distingue una subdivisión de este tipo de lagunas: **lagunas sustantivas** y **lagunas aditivas**, explica que para colmar las primeras (sustantivas) es necesario, en efecto, proceder con la sustitución de una norma por otra distinta. Mientras que para colmar las segundas es necesario, en cambio, extender el espacio de lo jurídicamente relevante, añadiendo los supuestos de hecho que, de otra manera, recaerían en el espacio de lo jurídicamente irrelevante (p. 237).

Como se ha identificado antes, aún no hay una tipología aceptada para las lagunas, han sido reconocidas desde los primeros tratados distinguiendo con diferentes nombres, pero es posible encontrar posiciones análogas. Diversos autores han tratado de clasificar las lagunas que pudieran existir, pero no han logrado establecer un acuerdo entre ellos. Se

considera, en lugar de escribir de una clasificación en específico o tratar de llegar a una sola, mencionar los comentarios de diversos autores que han estudiado este tema a profundidad para entender diversos puntos de vista sobre el tema.

2.3. Incertidumbre, seguridad jurídica y certeza jurídica

Cuando los contribuyentes analizan sus obligaciones respecto a la emisión de comprobantes, notan que tienen dudas de haber cumplido correctamente, derivadas de los cambios por la aplicación de la reforma fiscal, las complicaciones que han tenido en adoptar la nueva versión, además las adecuaciones que han llevado los proveedores de programas, software o sistemas para la propia factura electrónica en su actualización para la implementación de la nueva versión. Todo ello provoca incertidumbre ante una posible revisión de las autoridades fiscales correspondientes.

Como bien se entiende, **incertidumbre** es la falta de certeza, es un estado donde se generó una duda. Hay autores que mencionan que existe un principio de certidumbre, que requiere que el impuesto sea cierto, claro y preciso en la ley por lo que respecta a sus elementos y características fundamentales, estos no deben quedar al arbitrio del Fisco para evitar que conduzcan a crear incertidumbre en los contribuyentes (Sánchez, 1996, p. 336).

Héctor B. Villegas (2001) presenta la discusión en la doctrina sobre el contenido de la relación jurídico-tributaria, menciona que Giannini (en su obra *Instituciones de derecho tributario*) y otros autores sostienen que, entre el Estado y los contribuyentes, existen normas reguladoras de las cuales surgen derechos y obligaciones recíprocos, que forman el contenido de dicha relación (p. 253).

Para hablar de la **seguridad jurídica**, diversos autores la expresan sólo bajo la palabra seguridad; al final, es básico que ésta se brinde y derive de la presencia de ordenamientos que regulan las conductas de las personas en la sociedad o, como lo expresaría Luis Recaséns (1955) “todo aquello necesariamente obligatorio por ser indispensable para la vida social” (p. 73). Así nuestra legislación contiene la garantía de seguridad, entre los derechos públicos, Arturo Puente (1984) dice que ésta “consiste en la certeza dada a los individuos, de que se les respetarán determinados derechos esenciales a su vida en sociedad” (p. 233). En la colaboración de Jorge Adame dentro de la *Enciclopedia Jurídica Mexicana* (2012), la seguridad jurídica “es la certeza que tiene el individuo de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares, establecidos previamente” (p. 382).

Sergio Azúa Reyes (2014) señala que tanto seguridad como **certeza** (o **certidumbre**) son palabras que en el estudio del derecho se emplean para hacer referencia a la misma idea. Aunque remite a Rafael Preciado, quien aclara que un individuo se encuentra en estado de **seguridad** cuando afirma que el Estado lo respalda, y que sus derechos se transformarán en realidades. Por otro lado, explica que dicho “individuo se halla en estado de **certeza** cuando conoce el contenido de la ley, sabe lo que le es permitido y lo que no” (pp. 151, 154). Por su parte, Guillermo Caballenas de Torres (2007) define a la **certeza** como “clara, segura y firme convicción de la verdad. Ausencia de dudas sobre un hecho o cosa” (p. 184).

Así que la **seguridad jurídica está en la ley** y su aplicación, además, indica obligaciones que se tienen que cumplir mientras se contemplan los derechos que la persona jurídica (física o moral) tiene. Cuando se presenta una laguna jurídica no se

cumple con lo que pretendía el legislador: que la persona jurídica tenga esa seguridad, en tanto, como se menciona en el capítulo, porque crea incertidumbre sobre esa situación y provoca que recurra a especialistas para solucionar el hecho jurídico. Por lo anterior; el origen de las obligaciones tributarias, manan de un marco de ley el cual debe dar seguridad jurídica y por consiguiente también claridad, que brinden certeza jurídica, de tal suerte que al estar en un hecho imponible, este debe ser claro y preciso para ser aplicado. Caso contrario, el sentido de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo podrían sujetarse a una incertidumbre o laguna que asumiendo el contribuyente sus derechos, no estaría incumpliendo o saliendo de una aplicación tributaria, más bien, no estaría dentro del hecho imponible. En este orden de ideas, al no tener certeza jurídica ante la falta de una norma clara en la aplicación de la emisión de comprobantes fiscales, pero sí en el cumplimiento del pago del tributo; debe exigir la regulación para la aplicación del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Capítulo 3. La obligación de emitir comprobantes

La existencia de una relación entre la autoridad recaudadora de impuestos (sujeto activo) y el contribuyente (sujeto pasivo), conlleva la obligación prevista en la ley de contribuir al gasto público, derivado de ello el fisco ha de exigir al contribuyente que cumpla con las obligaciones ya que entre sus funciones está la de vigilar el cumplimiento del contribuyente al contribuir. A efecto de entender dónde surge la obligación de emitir comprobantes fiscales, la cual es parte de la obligación principal; brevemente se explicarán las obligaciones del sujeto pasivo.

3.1. Obligaciones del contribuyente

Villegas (2001) explica que es en el derecho tributario formal donde se engloban todas las normas, que regulan la mencionada relación jurídica, derivadas de deberes formales (o instrumentales). Asimismo, menciona que existen **diversos** tipos, aunque por lo general se trata de obligaciones de hacer, no hacer o soportar (p. 326).

Por su parte, Refugio de Jesús Fernández (2000) en su obra *Derecho Fiscal* expone que una de las características que tiene la Ley Fiscal en el sistema jurídico mexicano es imponer la obligación de dar sumas de dinero al Estado, en la fracción VII del artículo 73 constitucional se dispone que el Congreso tiene la facultad “para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto” (p. 12). De esta forma, el Congreso de la Unión impone: “las obligaciones que crean dependen exclusivamente de la voluntad unilateral del legislador, cuando éste hace ejercicio del poder fiscal que le es propio y connatural a la existencia del Estado” (Fernández, 2000, p. 107). De modo que, como sujetos pasivos, es nuestra obligación contribuir al gasto; esto para satisfacer las

necesidades de la sociedad y cumplir sus fines por el bien común, por lo que impone a sus gobernados el pago de contribuciones, como se establece en la fracción IV del artículo 31 constitucional (2014). Dicho autor, menciona que la obligación de dar, es independiente de cuál sea el concepto por el cual se establezca dicha contribución, así como las demás relacionadas para dar debido cumplimiento a las obligaciones formales (como lo son las de hacer, no hacer y tolerar).

De la Garza (2012) en su *Derecho Financiero Mexicano* dice que tales relaciones jurídicas nacen de “la realización de diversos presupuestos establecidos en las leyes”; explica que aquellas relaciones tienen contenido directo o indirecto en el cumplimiento de prestaciones fiscales (dar, hacer, no hacer y tolerar). También menciona que la relación jurídica es un vínculo jurídico entre dos personas (acreedor y deudor), pero en forma amplia la llama “relaciones jurídicas fiscales” y en forma restringida “relaciones jurídicas tributarias” (p. 451).

Nuestra legislación establece que entre las obligaciones que tienen los contribuyentes se encuentra la de expedir un comprobante, ahora debe ser un “comprobante fiscal digital”, de manera optativa en su versión 3.3 a partir del 1 de julio de 2017, de manera obligatoria se había establecido fuera a partir del 01 de diciembre del mismo año, sin embargo, la autoridad fiscal consideró flexibilizar las fechas anunciando una prórroga el pasado 22 de noviembre, donde se estableció que es obligatorio la expedición del CFDI en versión 3.3 a partir del 01 de Enero de 2018. La primera mención de dichos documentos digitales se dio en el año de 2005 dentro del Código Fiscal de la Federación, adicionando párrafos al artículo 29, que mencionaba una serie de obligaciones a cumplir por parte de los contribuyentes que hubieran optado por la opción y establecía dentro de

la fracción II: “Incorporar en los comprobantes fiscales digitales que expidan los datos establecidos en las fracciones I, III, IV, V, VI y VII del artículo 29-A del Código (2005)”.

En este apartado es notable que algunos autores que definen la obligación fiscal, hablan de la obligación de dar, conocida como obligación fiscal sustantiva; otros mencionan que, dentro del objeto de la relación, hay que cumplir con las obligaciones de hacer, de no hacer y soportar (o tolerar), que se conocen como obligaciones fiscales formales.

Es importante que el contribuyente este consciente que, al ser parte de dicha relación tributaria, cuenta con obligaciones que debe cumplir, además de preocuparse por conocer aquellas a las que se vea obligado en particular y de manera más específica en caso de que este entre en algún supuesto establecido en la Ley o una situación a la que le apliquen las reglas del supuesto contemplado.

3.2. Características de los comprobantes fiscales y la comprobación fiscal

La historia de la factura electrónica, aunque parece un tema de 2014 y cobro más fuerza durante 2017 tiene más tiempo en México, derivado del esfuerzo de aquellos que deseaban su aplicación en nuestro país. En 1997, 45 empresas de la iniciativa privada, afiliadas a la Asociación Mexicana de Estándares para el Comercio Electrónico, A. C. (AMECE), se reunieron e integraron el comité de la factura electrónica; previeron la necesidad a futuro y buscaron un esquema legal que permitiera su uso. De 1998 a 2003, se realizaron pruebas con base en las necesidades requeridas, así como en las características que debería poseer para ser íntegra y auténtica (Castro, Colín y Luna, 2014).

En 2004, el concepto de los medios electrónicos se incorporó a la legislación mexicana y se regularon las características técnicas del archivo que contenía el informe mensual de comprobantes fiscales digitales emitidos en el Anexo 20 de la Tercera Resolución de Modificaciones (RM) a la Resolución Miscelánea Fiscal (2004). Apareció la regulación a dichos medios, éste menciona la existencia de comunicaciones electrónicas entre el Servicio de Administración Tributaria (SAT) y el contribuyente, de modo que se aprobó legalmente el uso electrónico de comprobantes como una opción (Código Fiscal de la Federación, 2004). En el siguiente año, dentro del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, se dio la primera mención en la legislación como “Comprobante Fiscal Digital”, dentro de la fracción II, en la misma disposición se estableció la opción de emitir comprobantes que contaran con sello digital al adicionar el siguiente párrafo:

Las personas físicas y morales que cuenten con un certificado de firma electrónica avanzada vigente y lleven su contabilidad en sistema electrónico, podrán emitir los comprobantes de las operaciones que realicen mediante documentos digitales, siempre que dichos documentos cuenten con sello digital amparado por un certificado expedido por el Servicio de Administración Tributaria, cuyo titular sea la persona física o moral que expida los comprobantes (2005).

En 2009, se asentaron los cambios sobre “comprobantes digitales”, nombre que la Ley usa para dicho documento que entró en vigor hasta 2011. En el mismo año, la factura electrónica era obligatoria; sin embargo, se dieron excepciones que permitían la emisión incluso en papel.

Las disposiciones transitorias (2010) permitieron que el comprobante impreso, con la tradicional cédula, se utilizara hasta la pérdida de su vigencia, que era de dos años a

partir de su fecha de impresión. Se permitió emitir a todos los contribuyentes el comprobante en papel con Código de Barras Bidimensional (CBB) –si el monto de este era hasta \$2000 (dos mil pesos M.N.)–; si era mayor tenía un plazo durante dicho ejercicio. Asimismo, se autorizó el Comprobante Fiscal Digital (CFD) emitido conforme a disposiciones del Código Fiscal de la Federación (2010) y por quienes hubieran optado¹¹, mientras fueran emitidos por medios propios del contribuyente, durante este periodo convivieron varios tipos de comprobantes y se prestó atención a su validación.

Conforme al artículo 29 del CFF, todos los contribuyentes están obligados a emitir Comprobantes Fiscales Digitales a través de Internet (CFDI) o factura electrónica. No obstante, como se menciona en el párrafo anterior, se otorgó una serie de facilidades, de manera que, durante la transición, y desde el punto de vista fiscal, tanto las facturas en papel como las electrónicas tuvieron los mismos efectos y alcances, posteriormente los distintos tipos de comprobantes mencionados desaparecerían paulatinamente. Como lo aclara en una de sus obras Penélope Castro (2014) la combinación de expedir comprobantes en papel con cédula y comprobantes digitales sólo pudo darse hasta 2012 al explicar:

Los contribuyentes que hubieran optado por emitir CFD por medios propios en 2010 podrán seguir utilizando comprobantes impresos en establecimientos autorizados y emitirlos simultáneamente, sin que sea necesario que dictaminen sus estados financieros, siempre que envíen un reporte mensual de los CFD y otro reporte de los comprobantes impresos con las características que marca la regla. (Regla miscelánea I.2.8.3.1.11 de la Resolución Miscelánea 2012) (p. 17).

¹¹ “Las personas físicas y morales que cuenten con un certificado de firma electrónica avanzada vigente y lleven su contabilidad en sistema electrónico, podrán emitir los comprobantes de las operaciones que realicen mediante documentos digitales, siempre que dichos documentos cuenten con sello digital amparado por un certificado expedido por el Servicio de Administración Tributaria, cuyo titular sea la persona física o moral que expida los comprobantes” *Código Fiscal de la Federación*, 2010, Artículo 29 párrafo 8.

Castro (2014) mencionó otra combinación posible sobre la emisión de comprobantes durante la transición: poder expedir simultáneamente CFD y CFDI por aquellas personas que hubieran optado por aplicar la regla I.2.8.3.1.12., vigente hasta 2013, siempre que hubiesen cumplido con los requisitos que para cada tipo de comprobantes se establecieron en las disposiciones fiscales (p. 33).

La reforma de 2014 nos indica que los únicos comprobantes fiscales válidos para efectuar una deducción son los CFDI y deben de reunir requisitos señalados en las disposiciones fiscales, por lo tanto, dejaron de ser válidas las facturas impresas (en el 2012), con CBB así como los CFD (en el 2013). Así pues, la factura ha evolucionado e incluye el formato conocido por sus siglas en inglés “xml” (eXtensible Markup Language)¹² (Symantec Corporation, s.f.), tecnología que sirve para almacenar datos en forma legible. Actualmente los comprobantes emitidos, desde un programa o sistema que tenga el contribuyente o a través de la página del SAT, deben ser “timbrados”, es decir, debe enviar vía electrónica (desde el equipo donde esté instalado el programa y capturada la información) a un proveedor autorizado de certificación (PAC) o por el propio SAT, quien aprobará y regresará el documento, garantizando autenticidad antes de entregarlo al receptor (cliente).

3.3. Alcance del CFDI en la legislación fiscal

Brevemente se hace mención no sólo de lo publicado en la Ley, sino de lo emitido en los Reglamentos, en el Código, en la Resolución Miscelánea e, incluso, en los criterios y avisos del SAT, a través de su portal de Internet.

¹² XML se traduce como “lenguaje de marcado extensible” o “lenguaje de marcas extensible”. En el glosario de la página de Symantec se dice que es una especificación desarrollada por W3C, el cual permite que los diseñadores creen etiquetas personalizadas para habilitar flexibilidad al compartir y mostrar documentos web (s. f.). Recuperado el 9 octubre de 2015, de https://www.symantec.com/es/mx/security_response/glossary

Ley del Impuesto sobre la Renta

Los contribuyentes, sujetos al régimen establecido en la sección I del Capítulo II del Título IV, personas físicas con actividades empresariales y profesionales, tendrán las obligaciones establecidas en el artículo 110 de la LISR (2017), además de las incluidas en otros artículos y disposiciones fiscales. La fracción III del mencionado artículo, incluye la obligación de expedir comprobantes fiscales que acrediten los ingresos que perciban. A su vez, la ley señala en la fracción II que al tratarse de personas físicas cuyos ingresos del ejercicio no excedan de dos millones de pesos, expedirán sus comprobantes en los términos de las fracciones III y IV del artículo 112 de la Ley de ISR, es decir, aplicarán las reglas del Régimen de Incorporación Fiscal, respecto a sus obligaciones, dichas fracciones refieren al registro en medios o sistemas electrónicos y la entrega a sus clientes de los comprobantes fiscales.

De acuerdo con la fracción IV del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los sujetos bajo este régimen tendrán que conservar los comprobantes respectivos, así como aquellos necesarios para acreditar que se ha cumplido con las obligaciones fiscales de conformidad con lo previsto por el CFF. Finalmente, en la fracción VIII del mismo artículo está la:

Obligación de expedir comprobantes fiscales en los que asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México de acuerdo con lo previsto por el Título V [*De los Residentes en el Extranjero*] o de los pagos efectuados a los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país, en los

términos del artículo 48 y, en su caso, el impuesto retenido al residente en el extranjero o a las citadas instituciones de crédito (2017).

Código Fiscal de la Federación

Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes son conforme al artículo 29 del CFF (2017). Hasta 2012 indicaba era por las actividades o los ingresos, a partir del 1 de enero de 2014¹³ se estableció que la emisión sería por CFDI¹⁴, contemplando los actos, las actividades y los ingresos que se perciban. Actualmente se establece que también será por las retenciones de contribuciones que efectúen.

En la fracción IV del mismo artículo, se establece que antes de su expedición se deberá remitir al SAT o bien a los proveedores previamente autorizados para la certificación del CFDI, a través de los mecanismos digitales que para tal efecto determine dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, con el objeto de que éste proceda a validarlo, asignar folio, incorporar sello digital. Esta disposición contempla que las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones deberán solicitar el CFDI respectivo. La fracción V del artículo 29 del mismo Código ordena a los contribuyentes poner a disposición de sus clientes el archivo electrónico del CFDI, es decir, el archivo “xml”, a través de los medios electrónicos que disponga el SAT, para efectos de ésta aplica la regla 2.7.1.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) de 2015, 2016 y 2017; y

¹³ Mediante la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, se prorrogó para el 1 de abril el cumplimiento de la obligación de expedir CFDI para algunos contribuyentes. Como las personas físicas que hayan percibido ingresos iguales o inferiores a 500 mil pesos en 2012. Las personas morales que tributaban bajo el Título II (Régimen General de Personas Morales) y III (Personas Morales con Actividades No Lucrativas) de la ley del ISR, así como personas físicas con ingresos superiores a 500 mil pesos en 2012, tuvieron una prórroga para cumplir con la obligación de emitir CFDI que amparen las retenciones de contribuciones efectuadas, así como los pagos de nómina realizados a sus empleados.

¹⁴ Se eliminó la opción de emitir comprobantes por cualquier medio alterno, incluso los pagos de nómina se deberán comprobar por dicho medio, a partir de la reforma.

sólo cuando lo solicite el cliente se ha de entregar la representación impresa de la factura, la cual únicamente presume la existencia de dicho comprobante fiscal. Desde 2004 se adicionó el párrafo que es antecedente del primer párrafo de la fracción VI del mencionado artículo 29, que contemplaba que los contribuyentes podrían comprobar la autenticidad de dichos comprobantes consultando en la página de Internet del SAT.

Para emitir el CFDI, el contribuyente también deberá cumplir con los requisitos fiscales establecidos en el artículo 29-A del CFF, el cual en términos generales señala:

- I. La clave del registro federal de contribuyentes (RFC) de quien los expida y el régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes fiscales.
- II. El número de folio y el sello digital del SAT, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.
- III. El lugar y fecha de expedición.
- IV. La clave del RFC de la persona a favor de quien se expida.
- V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.
- VI. El valor unitario consignado en número.
- VII. El importe total consignado en número o letra.
- VIII. Tratándose de mercancías de importación:
 - a) El número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano.
 - b) En importaciones efectuadas a favor de un tercero, el número y fecha del documento aduanero, los conceptos y montos pagados por el contribuyente

directamente al proveedor extranjero y los importes de las contribuciones pagadas con motivo de la importación.

IX. Los contenidos en las disposiciones fiscales, que sean requeridos y dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

Más adelante se mencionara que además de apegarse a lo establecido en los artículos 29 y 29-A los contribuyentes deberán contemplar cumplir con diversos requisitos, agregando información adicional a la establecida en el CFF, lo cual aumenta la carga administrativa que conlleva el cambio de facturación a la nueva versión 3.3, la cual entro en vigor el 1 de julio de 2017 y es obligatoria llevar a partir del 1 de Enero de 2018, puesto que esta sigue teniendo cambios en los datos que se deberá incluir así como en su formato y estructura, de modo que en el siguiente apartado se revisan las reglas de la fracción IX del artículo 29-A, las cuales se podrán consultar en el anexo del presente trabajo.

Finalmente, el contribuyente de apegarse a las adiciones establecidas en artículo 29-A mencionado, el cual establece que los comprobantes fiscales digitales por Internet sólo podrán cancelarse cuando la persona a favor de quien se expidan acepte su cancelación. Y el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, establecerá la forma y los medios en los que se deberá manifestar dicha aceptación. Y tener principalmente en cuenta, lo establecido esta disposición, que cuando se tenga un comprobante fiscal que no reúna algún requisito de los establecidos, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación

El 02 de abril de 2014 se modificó el Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF) para regular dentro del Capítulo V la parte de la emisión CFDI del artículo 36 al 40, los cuales no han sido reformados de acuerdo a las nuevas disposiciones.

Así el artículo 36 del RCFF indica como deberá proceder el contribuyente cuando la autoridad fiscal modifique la clave del RFC para efectos de los artículos 29 y 29-A del CFF, especificando que los CFDI que amparen las erogaciones que contengan la clave anterior y los que incluyan la clave nueva serán válidos para la deducción o acreditamiento.

Por otra parte, el artículo 37 del RCFF especifica cómo y cuándo desglosaran los contribuyentes la tasa o cuota en los CFDI para los efectos de la fracción VII el artículo 29-A del Código, en cuatro supuestos.

- I. Cuando la totalidad de las operaciones, actos o actividades** que ampara el **CFDI** se encuentren sujetos a la misma **tasa o cuota**, el impuesto trasladado se incluirá en forma expresa y por separado en el **CFDI** señalando la tasa aplicable, incluso cuando se trate de la tasa del 0%;
- II. Cuando las operaciones, actos o actividades a los que les sean aplicables tasas o cuotas distintas del mismo impuesto**, el **CFDI** señalará el traslado que corresponda a cada una de las tasas o cuotas, indicando la tasa aplicable, o bien, se separen los actos o actividades en más de un **CFDI**, en cuyo caso se aplicará lo dispuesto en la fracción I de este artículo;

III. Cuando las operaciones, actos o actividades estén gravados y exentos, el **CFDI** señalará el monto o suma de los gravados y de los exentos y, en caso de que los primeros se encuentren gravados a tasas distintas será aplicable lo dispuesto en la fracción II de este artículo, y

IV. En el caso en que se deban trasladar dos impuestos, el **CFDI** indicará el importe que corresponda a cada impuesto por separado y la tasa o cuota aplicable.

El artículo 38 del mismo reglamento especifica cómo debe ser la emisión de comprobantes fiscales en el caso de fallecimiento del contribuyente. Por su parte, el artículo 39 señala que la remisión al SAT del CFDI es a más tardar dentro de las veinticuatro horas siguientes a que haya tenido lugar la operación, acto o actividad de la que derivó la obligación de expedirlo.

Para los efectos de la fracción V del mencionado artículo 29-A, el artículo 40 trata sobre la descripción de la mercancía al mencionar que “los bienes o las mercancías de que se trate, deberán describirse detalladamente considerando sus características esenciales como marca, modelo, número de serie, especificaciones técnicas o comerciales, entre otras, a fin de distinguirlas de otras similares.” (2017)

Resolución Miscelánea Fiscal

De acuerdo a la jerarquía de las leyes, después de las Leyes Federales que son emitidas por el Congreso de la Unión (como son la LISR y el CFF previamente citados) y de las elaboradas por el Poder Ejecutivo (como son los Reglamentos), están aquellas reglas dictadas por las autoridades fiscales, las cuales se publican anualmente para explicar las

disposiciones fiscales y con ello facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por ello se agrupan en títulos por leyes y ordenamientos a nivel federal de acuerdo a al inciso G de la fracción I del artículo 33 del CFF.

Es así como la regulación del comprobante fiscal puede estar en la Resolución Miscelánea, a este nivel es a donde pertenece el anexo 20. Para 2017 las reglas que emitió la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) en la RMF de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Factura Electrónica están reguladas en el Título designado al Código Fiscal de la Federación, en específico en el capítulo 2.7, el cual consta de cerca de 100 reglas misceláneas¹⁵ a considerar para la expedición del CFDI.

El proceso de emitir información que explique al contribuyente las disposiciones fiscales tiene sus antecedentes en las asesorías proporcionadas por el personal calificado del Departamento de Relaciones Públicas que se encontraba en Palacio Nacional y la esporádica atención vía telefónica que a su vez proporcionaban durante el año de 1966, así como la difusión de información relativa al Código Fiscal y al Impuesto sobre la Renta a través de periódicos y de la televisión (Servicio de Administración Tributaria, 1998).

Artículo 29 CFF. Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido

¹⁵ La Resolución Miscelánea Fiscal para 2017 publicada en el DOF el 23 de diciembre de 2016, contuvo 91 reglas dentro de las seis secciones del capítulo 2.7.

contribuciones deberán solicitar el comprobante fiscal digital por Internet respectivo.

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

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

Los contribuyentes podrán comprobar la autenticidad de los comprobantes fiscales digitales por Internet que reciban consultando en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si al momento de la emisión del comprobante fiscal digital, el certificado que ampare el sello digital se encontraba vigente y registrado en dicho órgano desconcentrado.

En el caso de las devoluciones, descuentos y bonificaciones a que se refiere el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se deberán expedir comprobantes fiscales digitales por Internet.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá establecer facilidades administrativas para que los contribuyentes emitan sus comprobantes fiscales digitales por medios propios, a través de proveedores de servicios o con los medios electrónicos que en dichas reglas determine. De igual forma, a través de las citadas

reglas podrá establecer las características de los comprobantes que servirán para amparar el transporte de mercancías.

Anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal

Durante 2017 lo previsto en la RMF cobro mayor fuera, puesto que un CFDI debe emitirse con base a lo que el anexo 20 establezca, el cual menciona desde la forma en que debe generarse, el cómo se valida su forma. El fundamento legal del anexo 20 se genera en la mencionada fracción VI del artículo 29 del CFF, que establece que el contribuyente cumpla con las especificaciones que el SAT determine mediante reglas de carácter general, las cuales incluyen el Anexo 20, así como lo establecido en las Guías de llenado y lo publicado en los Catálogos.

Catálogos

Los catálogos contienen una serie de conceptos para unificar su uso en la emisión de los CFDI'S, inicialmente eran documentos de guía, sin embargo, actualmente estos catálogos son documentos aplicativos obligatorios de acuerdo con la regla 3.2.25. El más famoso de ellos es el "Catálogo de claves".

Capítulo 4. Caso que genera incertidumbre por lagunas legales en la emisión de CFDI

A continuación, se plantean ejemplos entre personas físicas con actividad empresarial del cual se desprenden situaciones a tener en consideración por contener lagunas.

4.1. Laguna 1: Cancelación de CFDI

Planteamiento

Un contribuyente que es: contratista, recibió información por parte del SAT¹⁶ vía buzón tributario, porque durante el ejercicio 2016 se cancelaron facturas de ejercicios anteriores, sin aviso a los receptores, por lo que tiene facturas electrónicas canceladas por operaciones con otras personas físicas con actividad empresarial.

Desarrollo

En 2010 se publicó en la RMF la nueva regla, aún vigente dentro de la 2.7.2.9, la cual contempla que aquel contribuyente emisor para efectuar la cancelación de un CFDI, lo hará con su certificado de sello digital (CSD), en el portal de Internet del Servicio de Administración Tributaria (SAT). Para este caso, al cancelar el comprobante fiscal el contribuyente debía enviar la notificación a dicho órgano administrativo desconcentrado.

De 2014 a 2016, no existía disposición que estableciera la notificación al receptor de dicho documento. Generando así, una laguna normativa, de acuerdo con la doctrina expuesta en el presente trabajo, porque dicha situación no estaba cubierta con ninguna norma, considerando que éstas cambian porque el ordenamiento jurídico es parte de un

¹⁶ Las autoridades fiscales detectaron que ciertos contribuyentes realizaban la cancelación de comprobantes, sin considerar al receptor. Por lo cual implementó notificar de la cancelación de facturas electrónicas vía buzón tributario a los contribuyentes, sin embargo, el aviso era uno o dos años atrasados y el mensaje sólo estaba presente durante cinco días.

sistema dinámico. Esta situación se puede considerar a su vez como una laguna objetiva, distinguida así por Bobbio, pues éstas dependen del desarrollo de nuevas invenciones, en este caso, de la evolución de la tecnología, la cual será la causa para que el texto legislativo no contemple el caso. Por su similitud a este tipo de vacíos legislativos se le contempla como una laguna dinámica, ya que, como Victoria Hernández considera, estas se dan porque las circunstancias sociales cambiaron. Esto genera incertidumbre de saber si el contribuyente receptor, una vez que conozca la cancelación, se verá obligado a cancelarla de origen, con lo cual debería presentar declaraciones complementarias de contabilidad electrónica, desde el mes en donde se realizó la cancelación como en los subsecuentes, cosa ilógica, para dar certeza y evitar problemas de cumplimiento.

Esta laguna buscó ser cubierta en las modificaciones realizadas el pasado 30 de noviembre de 2016, al propio artículo 29-A del CFF, donde se adicionaron los siguientes párrafos:

Los comprobantes fiscales digitales por Internet sólo podrán cancelarse cuando la persona a favor de quien se expidan acepte su cancelación.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, establecerá la forma y los medios en los que se deberá manifestar dicha aceptación (2016).

La autoridad establece de esta forma que, forzosamente el emisor avise al receptor de la cancelación de un CFDI para evitar incertidumbre en su contabilidad. Adicionalmente, para efectos de los nuevos párrafos del señalado artículo del CFF, se desprende la nueva regla miscelánea *Aceptación del receptor para la cancelación del CFDI (2.7.1.38.)* la cual dispone que:

Cuando el emisor de un CFDI requiera cancelarlo, enviará al receptor del mismo una solicitud de cancelación a través de buzón tributario.

El receptor del comprobante fiscal deberá manifestar a través del mismo medio, a más tardar dentro de las 72 horas siguientes contadas a partir de la recepción de la solicitud de cancelación de CFDI, la aceptación o negación de la cancelación del CFDI.

El SAT considerará que el receptor acepta la cancelación del CFDI si transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, no realiza manifestación alguna.

Para ejercer el derecho a la aceptación o negativa de la cancelación del CFDI, se tendrá que contar con buzón tributario (2017).

Debido a los cambios realizados, se generó incertidumbre ante ciertas situaciones, la norma implicaba notificarle al emisor que se había equivocado, aunque fuera un error mínimo, llegando a ser complicado en el caso de facturarle al público, en general. Para este y otros casos, la autoridad estableció para 2017 la regla 2.7.1.39., que permite al contribuyente cancelar un CFDI sin aceptación del receptor.

No existe disposición que contemple el caso de aquellos documentos que son emitidos con retroactividad, y los cuáles sean cancelados en periodos posteriores a agosto de 2017, que afecten a ejercicios anteriores. Dado que el contribuyente, así como el beneficiario, ya hicieron sus declaraciones de los ejercicios respectivos, se crea una probable discrepancia fiscal, situación similar puede suceder con aquel contribuyente bajo una compulsas. Es sabido que en esta situación revisan que los ingresos o deducciones de un contribuyente coincidan con las deducciones o ingresos del beneficiario del comprobante fiscal. De lo anterior, se crea la necesidad de que las

autoridades fiscales emitan reglas, respecto de la forma cómo se deberá realizar este tipo de cancelación.

Por tanto, para facilitar la cancelación de los comprobantes la autoridad se vio obligada a emitir nuevas reglas por medio de la RMF; luego, el contribuyente no sólo ha de cumplir con lo previsto en ley sino adicionalmente deberá atender aquellas¹⁷. Si bien, la operación de cancelación se está contemplando en Ley y regulando por medio de reglas misceláneas, el procedimiento de aplicación para efectuar la cancelación no, de modo que esta se considera una laguna técnica, de acuerdo a lo tratado en el marco teórico, Kelsen considera aparecen cuando el legislador no regula lo que debe. Por tanto, el SAT debe establecer la forma y los medios en los que se deba manifestar la aceptación de la cancelación, si bien ya se prevé la aprobación del contribuyente emisor, mediante buzón tributario para que el comprobante fiscal sea cancelado, aún no se establece una herramienta u opción en el sistema, en el mismo anexo 20 de la RMF no se ha establecido el nodo para aplicarla, quedando así con lagunas que deberán ser colmadas por la autoridad.

Realizar la solicitud de aceptación de la cancelación vía buzón tributario no se considera óptimo para notificar al contribuyente receptor, posteriormente, la medida constituye una buena opción, pero no es tan rápida como el procedimiento para otorgarle al contribuyente receptor la factura electrónica, es decir, vía su correo electrónico. Con las disposiciones de control de la autoridad fiscal resulta comprensible buscar que más contribuyentes utilicen dicha herramienta, sin embargo, será preciso aclarar el procedimiento y que, la plataforma del SAT se encuentre disponible para su uso, de manera eficaz.

¹⁷ Reglas generales dictadas por las autoridades fiscales, las cuales contienen disposiciones de carácter general emitidas con objeto de facilitar el conocimiento al contribuyente para cumplir con sus obligaciones en forma adecuada, subsanar posibles irregularidades contenidas en dichas leyes fiscales, y que no debieran establecer cargas adicionales para los contribuyentes.

4.2. Laguna 2: Método de Pago obligatorio en el CFDI

Planteamiento

A principios de 2016 el contratista emitió un CFDI a su cliente: arquitecto, quien pagó el servicio (la contraprestación) con tarjeta de crédito, al momento de elaborar la factura electrónica se cometió el error en la captura de método de pago, se entregó el documento con clave 29 (tarjetas de servicios) en vez de la clave 04 (tarjeta de crédito), sin estar seguro de si sea obligatorio cancelar y volver a emitir el CFDI con la forma de pago que resultó utilizada.

Desarrollo

Con base en lo dispuesto en la regla 2.7.1.32 para cumplir con los requisitos en la expedición del CFDI, el emisor debe señalar la información con la cual contaba al momento de emitir la factura, de acuerdo con el planteamiento del ejemplo, el contratista que emitió con un método de pago diferente, tendrá la obligación de emitir el CFDI como complemento con la forma correcta de pago empleada.

Una duda en 2016, no sólo para la persona física con actividad empresarial, fue respecto a los conceptos de forma de pago y método de pago. Existía la confusión de que se refería al mismo término y, por tanto, había falta de certeza, sin embargo, se debe distinguir cuándo se habla de uno u otro, así como identificar dos catálogos diferentes, uno se emitió en el Anexo 24 de la Resolución Miscelánea Fiscal y es aplicable al referenciar el pago en la contabilidad electrónica, en tanto el otro se encuentra en el Anexo 20 de la RMF y se utiliza en la emisión del comprobante, al registrar el método de pago.

Cuando se habla de método de pago, se denota que existe una clara confusión provocada por la redacción del inciso c) de la fracción VII del artículo 29-A del CFF, misma que a continuación se revisa:

c) Señalar la *forma* en que se *realizó el pago* [cursivas añadidas], ya sea en efectivo, transferencias electrónicas de fondos, cheques nominativos o tarjetas de débito, de crédito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria.

La norma crea confusión cuando se lee “la forma”, una interpretación literal no daría lugar a dudas, sin embargo, un texto claro no presentaría ambigüedad, aunque se presta a la discusión de que refiere a una forma y no a otra, es decir, se presume que se refiere al método de pago al establecer que se señalará si se realizó alguna de las maneras establecidas en la norma y no, a la forma de pago. Esto, se puede clasificar como una laguna de reconocimiento porque ésta, de acuerdo con la doctrina expuesta en este documento, se da en los casos en los que es dudoso si resultan en una regla, por falta de determinación semántica.

La incertidumbre sobre cuál catálogo usar y qué diferencia existe, se podría considerar que aún se conserva si se da a la norma una interpretación estricta. Como se ha distinguido, esto se refiere a diferentes conceptos. El propio anexo menciona aquello considerado por método de pago leyendas como: cheque, tarjeta de crédito, etcétera; entonces método de pago será aquel que define el cliente para llevar a cabo la contraprestación otorgada por los bienes o servicios amparados por el comprobante, es decir, el pago de la operación realizada y se utiliza en la emisión del CFDI.

En la fracción III, del artículo 29 del CFF, se establece la obligación de cumplir los requisitos establecidos en el artículo 29-A del mismo Código; en éste el requisito consiste en indicar si el pago de la contraprestación será en una sola exhibición o si, se realiza en parcialidades, las cuales son la forma de pago. Se debe cumplir con una nueva mecánica derivada de las modificaciones a la RMF de 2016, establecidas en las reglas 2.7.1.32 y 2.7.1.35, para presentar el comprobante de pago a plazos, el cual solicitará, entre otros, el folio fiscal original del CFDI, éste originó el pago en parcialidades.

La autoridad fiscal implementó estas medidas que amparan operaciones con pagos en parcialidades para funcionar como un instrumento de mayor control para dichas operaciones. Aunque la operación se dé en parcialidades se emitirá un comprobante fiscal por el valor total, generando en algunos casos la omisión de cumplir con la obligación establecida al expedir un CFDI por cada uno de los pagos que se reciban posteriormente; por tener la duda de duplicar el ingreso al realizar otros comprobantes o por cancelar indebidamente alguno de los comprobantes que amparaban la operación del pago en parcialidades, esto provocaba efectos negativos a los contribuyentes receptores del mismo.

Para saber si está en lo correcto el llenado de información, en la emisión de comprobantes, al seleccionar la forma de pago en una sola exhibición o en parcialidades cuando se dé una operación en que el contribuyente otorga crédito a su cliente, es adecuado realice una interpretación sistemática, es decir, la vinculación de esta norma con otras, de otro modo al hacer una interpretación aislada se puede cometer una equivocación. Por tanto, el crédito se considera pago en una sola exhibición, y el pago en parcialidades conforma una condición que el contribuyente (emisor del CFDI) pacta con

su cliente (receptor de CFDI) mediante un contrato, de acuerdo con el marco normativo que el sistema financiero tiene establecido para su regulación.

Continuando con la nueva mecánica establecida en la regla 2.7.1.35, el contribuyente debe identificar cada una de las “formas” de pago que se realicen en cada operación, es decir, en caso de aplicar más de una se deberá seleccionar la clave aplicable, empezando por aquella que corresponda a la mayor cantidad del pago y así, progresivamente, si el contribuyente conoce al momento de la emisión éste fue pagado 70% con tarjeta de crédito y 30% con efectivo, deberá poner como método de pago, tanto la clave 04 como la 01 respectivamente, además de seleccionar si la forma de pago fue en una sola exhibición.

Otra duda del contribuyente ocurre con el complemento de pagos, cuando ya conozca en qué forma le fue pagada la operación por la que emitió un CFDI, deberá aplicar ese complemento a todos los comprobantes en que haya puesto NA manifestando si será por CFDI emitido, un solo complemento para varios CFDI para los que no conocía, por ello sería recomendable establecerlo en la próxima modificación a la RMF.

Respecto a la consecuencia del aumento de cargas administrativas, se pudo observar que cuando la autoridad solicitó que cuando el contribuyente sepa cómo le van a pagar, entonces, deberá adjuntar un complemento de pago diciendo cómo le pagaron, en principio se considera que hay una laguna cuando la disposición menciona que se podrán introducir los datos que se reconozcan y, por otro lado, con la redacción se interpreta no ser así, generando incertidumbre.

4.3. Laguna 3: Cambio de Distrito Federal (D. F.) a Ciudad de México (CDMX)

Planteamiento

Además, de las situaciones mencionadas, el contribuyente emisor entregó facturas en agosto de 2017 con la denominación jurídica del D. F., uno de sus clientes (contribuyente receptor) se percató de esta situación hasta septiembre de 2017, se pregunta si se tendrá que emitir el CFDI bajo la nueva referencia a CDMX.

Desarrollo

El cambio de denominación jurídica para la capital del país es consecuencia de la reforma política de 2016, por el “Decreto que reforma y deroga diversas disposiciones de la Constitución”, tema que generó incertidumbre si es que pudiera traer consecuencias negativas por no tener ese cambio en promociones dirigidas a la autoridad fiscal, en el domicilio del local o establecimiento, en el requisito de lugar y fecha de expedición del CFDI y en las solicitudes, declaraciones, avisos e informes (artículos 18 fracción II, 29-A fracciones I y III, 31 del CFF); tal es el caso de una infracción establecida en el artículo 79 del CFF que sanciona a aquél que señale un domicilio fiscal distinto del que corresponda y la infracción por no presentar el aviso de cambio de domicilio prevista en el artículo 81 del mismo Código.

La autoridad fiscal adicionó la regla 1.10., en abril de 2016, en la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal, informó que para efectos de las referencias que hagan los contribuyentes al D. F. ante las autoridades fiscales, la fecha para aplicar la modificación del domicilio fiscal de las facturas electrónicas sería a más tardar el 31 de enero de 2017.

La preocupación por cumplir el plazo mencionado, recaía en cómo tener la nueva dirección jurídica y la aplicación de facturas aun cuando ya no tuvieran validez. La regla interpretada, expresaba que sólo los documentos anteriores al 31 de enero no se consideraran infracción, contrario sensu los documentos expedidos a partir del 1 de febrero con el domicilio incorrecto no cumplirán con requisitos, se considerarían un error e inválidos, por lo que afectaría su deducibilidad, así como infracción conforme a las disposiciones, generando una carga administrativa y una sanción económica en perjuicio del contribuyente.

El SAT resolvió la inquietud expuesta por la mayoría de los contribuyentes al considerar en algunos casos migrar a la nueva versión 3.3 para la emisión de CFDI, esto le llevaría adoptar más tiempo, asimismo le traería como consecuencia no cumplir con las disposiciones vigentes y por ello, ser sujeto de una sanción. Mediante publicación, a través de su portal de internet avisó de una prórroga y aclaró mediante Miscelánea el criterio de la autoridad, en el sentido de que aún son válidas las facturas electrónicas con la referencia al Distrito Federal. Aunado a esto, determinó una facilidad sólo para efectos de CFDI, de esta manera la aplicación de este cambio entrará en vigencia en junio del 2017.

Aun con la facilidad mencionada, el contribuyente carecía de seguridad jurídica e igualmente se encontraba en incertidumbre al preguntarse si después de esa fecha sus clientes (sin importar el tipo de contribuyentes) tendrían que hacer sus modificaciones respectivas en su cédula. Esta es una laguna de conocimiento, surge por nuestro deficiente conocimiento de las circunstancias del caso —citando a Alchourron y Bulygin—, ya que el contribuyente desconoce se encuentre regulada, si bien no hay norma en donde se puntualice que el emisor del CFDI deberá notificar al receptor sobre

la actualización, tampoco se contemplaba que deba enviar la cédula con el cambio. La costumbre puede llevar a creer que aún persiste la obligación de cumplir con el requisito del domicilio, al hacer una interpretación sistemática se encuentra que éste ya no es obligatorio y las reglas emitidas manifiestan el uso indistinto de la denominación. Así la regla 1.10 en revisión ha sido modificada al eliminar precisamente la parte de la fecha, extendiendo de este modo su vigencia, la actualización del criterio de la autoridad se puede consultar en el portal de la misma, sin embargo, se queda en espera que publique en la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017 la actualización a dicha regla, con la que queda cubierta la laguna por el cambio a la actual denominación.

Por otra parte, la laguna del cambio de domicilio para personas físicas la cubrió el SAT, al publicar la regla 2.5.17 de la RMF en julio de 2016, éste será el encargado de hacer el cambio automático en su sistema, por lo que no se deberá presentar a hacer “cambio de domicilio fiscal”, puesto que esto no es propiamente un cambio de domicilio, sólo es en la denominación jurídica de la entidad, una mera actualización, con ello le otorga seguridad jurídica al contribuyente de no incurrir en una infracción.

4.4. Laguna 4: Cuando no existe obligación de expedir CFDI, caso Sindicato

Planteamiento

Existen contribuyentes que no tienen posibilidad de recabar un comprobante fiscal el cual, cumpla con los requisitos de acuerdo con los artículos 29 y 29-A del CFF cuando tienen operaciones con otros contribuyentes sin la obligación de expedir comprobantes con dichos requisitos. Por ejemplo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 86, segundo párrafo de la Ley del ISR, los sindicatos obreros no tienen la obligación de

expedir ni recabar los comprobantes fiscales que acrediten las enajenaciones y erogaciones que efectúen, los servicios que presten o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, excepto por aquellas actividades que, de realizarse por otra persona, quedarían comprendidas en el artículo 16 del CFF (actividades empresariales), el mismo contratista por el simple hecho de tener empleados con el mismo oficio, se encuentra en este caso y solicita el comprobante.

Desarrollo

Los sindicatos son sujetos no obligados a llevar contabilidad de conformidad con los artículos 28 del CFF y lo establecido en la fracción I del artículo 86 de la Ley del ISR, la regla 2.8.1.1., indica que únicamente llevarán dichos sistemas contables respecto de las actividades empresariales, actos que no den lugar al pago de derechos o aprovechamientos y por actividades relacionadas con su autorización para recibir donativos deducibles, en los términos de la Ley del ISR.

Los contribuyentes se cuestionaban si el pago de cuotas sindicales sería deducible para ISR, dado que existen algunos sindicatos que sí estaban proporcionando facturas, aunque los documentos recibidos no cumplieran con los requisitos por no ser sujetos (los sindicatos) y si se consideraban estrictamente indispensables, al ser dichas cuotas obligatorias erogaciones.

Por ello, en este caso se está, de igual manera, ante una laguna de conocimiento si se desconoce todo el ordenamiento y el por qué no se puede hacer deducible. La laguna se clasifica como tal entonces, al caracterizarse porque surge de un conocimiento deficiente para resolverla. Entonces, si el comprobante es por el pago de cuotas, el contribuyente podría pensar que está permitido deducirlo por considerarlo indispensable o por estar

ante una laguna, al desconocer qué dice la ley al respecto, incluso por no consultar los criterios no vinculativos¹⁸. El SAT publicó en el Anexo 3 de la RMF 2014, el criterio no vinculativo 24/ISR “Deducción de pagos a Sindicatos”, donde se refiere precisamente al requisito de deducibilidad de ser estrictamente indispensable. De igual modo en 2016, en los mismos criterios para evitar malas prácticas por la deducción de pagos realizados a los sindicatos se establece en el criterio 24/ISR/NV que confirma que “los contribuyentes no tienen posibilidad jurídica de recabar el comprobante fiscal respectivo por las aportaciones que entregan a los sindicatos”, además puntualiza que también será una mala práctica el asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o la implementación de dicha práctica.

El criterio menciona que, aunque se tenga comprobante fiscal de un sindicato, cuando se facturen ayudas sindicales no serán deducibles. En este caso, la laguna se puede cubrir al establecerla dentro de la Ley, actualmente la autoridad sólo lo tiene en sus criterios, es decir, subirlo de nivel al mencionarlo, ya sea dentro de la Ley o establecerlo en Miscelánea; por consecuencia, la autoridad lo considera en ese sentido para dar certeza jurídica a la aplicación estricta del comprobante.

Si la autoridad fiscal establece en Ley que todo lo que se les pague a los sindicatos no sea deducible, sería adecuado que la Ley Federal del Trabajo (LFT), en sus propuestas de reformas laborales, baje sus requisitos en el sentido de que las empresas deban tener sindicatos por cuestiones laborales.

¹⁸ Los criterios no vinculativos son los criterios internos del SAT ante ciertos actos o actividades que considera prácticas fiscales indebidas, en los que se puede basar la autoridad para rechazar la deducción de la operación con los sindicatos al considerar ésta como no deducible). Conviene recordar que el criterio que da la autoridad es una interpretación administrativa que realiza la autoridad tributaria respecto a las normas fiscales.

De no ser aprobada una ley laboral en este sentido, sería pertinente sugerir dentro de la SHCP que se permitan esos gastos puesto que, en principio un sindicato como tal no es necesario para realizar la actividad, sin embargo, forzosamente hay trabajadores que deben estar en uno. Esto incluso, afecta a la persona física con actividad empresarial por el hecho de contar con un solo trabajador que sea susceptible de ser parte de un sindicato y entonces, se encontrará en esta práctica. Los gastos por cuotas que pueden estar regulados o que se establezca que éstos tengan un límite de importe, es decir, puede estar topado, como se considere pertinente, así como hay otras erogaciones que ya son topadas como el consumo en restaurantes, los gastos de viaje, así de igual forma se aplique regla similar a las cuotas pagadas a los sindicatos, para que no sólo exista seguridad jurídica, sino también una igualdad jurídica ante casos ya regulados de deducciones con límite de deducción.

Conclusiones

Se confirma la hipótesis de que existen situaciones en las leyes fiscales vigentes, respecto de los comprobantes fiscales que sí generan dudas y, por lo tanto, se habla de incertidumbre con relación a la obligación de expedirlos. Este hecho genera que un contribuyente identifique lagunas jurídicas, pero esto no lo exime del cumplimiento de sus obligaciones, a pesar de la incertidumbre e inseguridad jurídica que le pueda causar por el incorrecto cumplimiento de ellas, al interpretar la ley y al aplicarla. En este trabajo se confirma la nula aplicación de la ley —en su momento— a un caso concreto, la incertidumbre en el contribuyente entonces surge cuando en el sistema normativo se establecen reglas para determinados casos, pero existe una omisión legislativa para otros, las lagunas ejemplificadas dependieron de las nuevas tecnologías y por ello, el texto quedó obsoleto incluso, con emisión de reglas generales que emite la autoridad fiscal.

El presente trabajo muestra que estos vacíos en las leyes afectan claramente al contribuyente, como consecuencia se afecta su seguridad jurídica, ya que se encuentra ante una norma que no es clara, sin lineamientos para todos los supuestos, es decir, la ley no da respuesta a todos los casos. Para cubrir las lagunas propuestas se hace por algún medio de interpretación y la integración, la primera, como explica Guastini, será para referirse a una atribución de significado a una formulación normativa (1999, p. 23) y la segunda, como lo expresa Domínguez Virgilio, “es la parte técnica jurídica para colmar las lagunas de la ley” (1947, p. 60).

Las lagunas legales generan que el contribuyente no pague correctamente un impuesto o no cumpla su obligación, ya que la disposición no está clara, de modo que, en su

esencia, las lagunas entrañan un vacío en tanto si un contribuyente realiza un acto y se topa con éste, se libera de entenderse que lo hizo con intención dolosa, por el contrario, la laguna provocó una mala aplicación de la Ley, entonces genera incertidumbre en el contribuyente, respecto al correcto cumplimiento de sus obligaciones.

Cabe considerar que el derecho presenta numerables lagunas y en él hay vacíos legislativos no intencionales, un legislador regula lo aplicable en su tiempo, tal es el caso de los requisitos que eran necesarios para hacer deducible un comprobante impreso en papel y omitieron cómo validar un documento de manera digital, aunque tuviera una representación impresa. Cuando se legisló sobre dichos requisitos, sobre el comprobante en papel, no se sabía qué sucedería con los comprobantes, por tanto, las disposiciones actuales no contemplan ni prevén si en un futuro lejano serán virtuales (como hologramas o códigos QR u otro nuevo desarrollo tecnológico), entonces otra situación que puede crear lagunas: es el paso del tiempo, la evolución en el comercio, en la tecnología y en la economía, provocará la regulación de normas. La tecnología avanza a un ritmo considerable, ayer se tenía en cuenta y se regulaba un hecho y mañana un pequeño cambio puede no estar contemplado, creando una laguna.

Cuando el contribuyente entiende que existe una laguna jurídica dentro de su obligación, de emitir comprobantes, la situación lo lleva a resolver con métodos de interpretación, aunque en caso de encontrarse ante cierta incertidumbre puede realizar una consulta para saber si el criterio que entiende y debe aplicar es correcto o no, en caso necesario puede llevarlo hasta la autoridad competente. El modo en que resuelven las lagunas en materia civil, penal, mercantil y fiscal recae en los jueces. En materia fiscal, de acuerdo con nuestra constitución y a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, se

presenta ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, siendo quien resuelve las controversias producto de resoluciones emitidas por autoridades fiscales.

En conjunto, lo que se ha tratado en estas conclusiones conlleva a manifestar un error en la materia u omisión de la norma, la cual no siempre se revela en la lectura de la norma, sino cuando la persona busca en la disposición la forma de aplicación de la misma en un caso concreto o particular. En los casos vistos, las lagunas jurídicas no se consideraron lagunas auténticas, pues no se comprobó que fueron omisiones intencionales, se consideraron lagunas técnicas porque la norma omitió la regulación para los actos expuestos, de igual manera se consideran como lagunas normativas al no existir una regla para dichos actos.

Se observa que las autoridades deben de considerar que ante un procedimiento para el cumplimiento de una obligación, ésta provoca incertidumbre por la falta de claridad en las nuevas reglas, generando constantes preguntas cuando el contribuyente se encuentra en un supuesto que pudiera ser el que se está regulando, pero que presenta ciertas características y en el detalle de la operación no se sabe cómo se cumplirá hasta no tener una respuesta, por parte de la autoridad a la consulta expresa y por escrito del contribuyente. Lo cual se cubre sin más en la elaboración de avisos y reglas, esto hace que el contribuyente, debe estar en disposición de aplicar tanto tecnológicamente como operativamente su implementación. El contribuyente se encuentra en incertidumbre, mientras espera la publicación de aquellas disposiciones, lo cual le crea inseguridad no sólo por la correcta aplicación de las leyes y reglas, sino por la falta de tiempo en aplicar en sus procedimientos estos cambios, toda vez que los plazos previstos para el procedimiento de fiscalización parecen ser más breves.

En México, no existe una cultura de pago de impuestos, si bien las autoridades fiscales han buscado desarrollar una, lo complejo de las leyes, tanto en lo dispuesto en las mismas, su redacción e interpretación, las cargas administrativas que traen consigo no sólo invertir tiempo sumando al dinero en ellas expresado. Acto seguido, la carga fiscal del pago de impuestos en muchos casos resulta muy “caro” para el contribuyente, desmotiva pese a programas, planes, regímenes como el RIF y campañas publicitarias que promueven éste como algo tan fácil que el contribuyente no requiere a un contador u otro profesional, en el mejor de los casos, los contribuyentes buscarán a un profesional, para cumplir el objetivo de facilitarle el pago. La autoridad deberá considerar la elaboración de normas más claras y completas, que tomen en cuenta una mayor cantidad de supuestos, dado que el contribuyente cautivo hace todo lo posible para cumplir con sus obligaciones. El control del SAT está más encaminado al terror porque, en el momento que el contribuyente ha cometido un acto indebido o incumplió con un impuesto, o peor aún, dejó de pagarlo, la autoridad lo sancionará de forma estricta, y ante esto, cualquier duda de cómo cumplir le genera incertidumbre. Aunado a ella, con la rapidez con que ocurren los cambios tecnológicos, como se ha visto es esencial adaptarse a las nuevas vanguardias. En nuestro país, se ha puesto interés en ello, el contribuyente deberá del mismo modo, a seguir los cambios y formas en que se realizarán los comprobantes y el envío de información, ya que Hacienda buscará el camino de la modernidad con el fin de la estandarización y homologación. Los contribuyentes no pueden negarse a esto.

Si bien la conversión de las facturas en facturas electrónicas ha generado la distinción de distintos tipos de comprobantes según el área donde se requiera (civil, mercantil, legal, fiscal), es importante que el contribuyente distinga los diferentes tipos de CFDI mencionados en el presente trabajo, así como su clasificación (para enajenación de

bienes; nómina; asimilados; honorarios; anticipos; nota de cargo; nota de devolución, descuentos y bonificaciones -Nota de crédito-, recibo de donativos, recibo de arrendamiento, carta porte, comprobante de recepción de pagos, retenciones de impuestos) para realizar el uso adecuado de los mismos.

De acuerdo con el artículo 33 del CFF mencionado, la autoridad debería proporcionar la explicación de las disposiciones fiscales en un lenguaje llano para promover el cumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes, así mismo debería elaborar material sin tecnicismos independientemente de su propósito de modernización y actualización de tecnologías para el mejor diseño del CFDI. Aunado a ello, debe especificar las condiciones y estructura que los programadores y proveedores de sistemas deberán considerar para cumplir con los objetivos determinados por la administración, con el fin de hacerse con toda la información necesaria para la fiscalización, por lo que se espera que la autoridad no emita cambios constantes en tan diversos medios adicionales a lo publicado en las leyes o en la RMF, como son las Preguntas Frecuentes y los comunicados publicados en el portal del SAT, puesto que cuando el contribuyente cuenta con una guía de llenado o un catálogo, este se queda sin vigencia o sin estar actualizado a lo ultimo publicado, lo que genera inseguridad en el contribuyente de si dejo de cumplir con un requisito de los CFDI que no vio publicado a tiempo.

La autoridad debe considerar subir a otro nivel las disposiciones contenidas en la RMF, puesto que en principio dichas reglas se emitieron para orientar, aclarar, modificar, o en última instancia, corregir parte del contenido en las leyes fiscales, siempre y cuando estas disposiciones no establezcan cargas adicionales para los contribuyentes, tal y

como se ha observado en las actuales que reglas agregan requisitos para los comprobantes fiscales digitales a los dispuestos en el artículo 29-A del CFF.

Si bien es adecuado que se publiquen los requerimientos técnicos para que los desarrolladores de software, así como los mismos contribuyentes logren implementar los cambios a la fecha en que será obligatorio el uso de una nueva versión para cumplir con las obligaciones fiscales, la autoridad podría usar mas de forma más adecuada sus canales de comunicación, además ser más accesibles, así como

Aunque la implementación de la factura electrónica o CFDI lleva varios años, los términos y condiciones cambian constantemente. Como se ha observado durante 2017, no solo es el contenido del mismo, sino como realizarán los contribuyentes sus operaciones, a lo que muchos observan mayores cargas administrativas mientras que otros, mayores costos en la implementación de tecnología por el cambio implementado. Las autoridades fiscales decidieron modernizarse no solo por los avances tecnológicos y no quedarse en desventaja frente a otros países que han llevado al siguiente nivel los cambios que el comercio electrónico ha traído consigo, sino también por cuestiones de fiscalización pese a saber que la mayoría de los mexicanos no contaba con la tecnología necesaria e incluso no contaban con acceso a internet.

La inseguridad en que vive el contribuyente es constante, puesto es cuestión de tiempo para que las condiciones, los requerimientos o la plataforma cambien ya sea con modificaciones, eliminaciones o agregados de requisitos, además de que estos cambios no son publicados en el DOF, por lo que el contribuyente se debe encargar de leer en los diversos medios a disposición, con el fin de mantenerse actualizado, pero sobre todo “para cumplir”. Ante la situación actual, el contribuyente no estará seguro de saber si

está cumpliendo o no con lo necesario para la de deducibilidad y la correcta determinación de los impuestos, puesto que si decidió adoptar el cambio tecnológico de manera inmediata en el momento que iba a entrar en vigor, y se quedo con la información y requisitos que para ese momento se publicaron, en cuestión de días una aclaración o explicación de la aplicación de un requisitos, en el peor de los casos, lo dejaría con la incertidumbre de tener información fiscal mal presentada y en consecuencia, lo haría acreedor de sanciones. Por lo tanto, el contribuyente deberá estar al tanto de lo que la autoridad informe en publicaciones en sus medios desde los oficiales (DOF, RMF, etc.), hasta los sociales (conferencias, folletos, videochats, etc.)

Los desarrolladores de software y programas requieren esta información con anticipación, se dice que incluso están en platicas previas a la publicación, para estar al tanto de las modificaciones, la factura electrónica y su implementación también es un negocio y en caso de que el contribuyente cuente con la liquidez para adquirir un programa, podrá considerar que el desarrollador le avise de las modificaciones al implementar nuevas versiones en sus sistemas que así mismo le venderán. Es así como el contribuyente, cautivo en un registro del que forma parte, no tiene una elección más allá de aceptar los cambios e implementarlos, pues como lo determina la ley, son obligatorios.

Pese a que la autoridad fiscal promovió a través de una intensa Jornada de Orientación sobre Actualización de la Factura y emitió comunicados de prensa, como el del 24 de agosto de 2017, donde dio a entender que no habría otra prórroga para la actualización de la factura electrónica puesto que ya existía la facilidad a los contribuyentes de seguir usando la versión anterior 3.2 hasta finales de noviembre, finalmente una semana antes de terminar el plazo emitió la prórroga, dando un mes adicional para la migración a la nueva versión 3.3

Bibliografía

- Ackerman, M., Ferrer, F. A., Piña, R., & Rosatti, H. (2012). *Diccionario jurídico. Locuciones Latinas*. Buenos Aires, Argentina: Rubinzal-Culzoni Editores.
- Alchourrón, C. E., & Bulygin, E. (1975). *Introducción a la Metodología de las Ciencias Jurídicas y Sociales*. Buenos Aires, Argentina: Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma.
- Alvarado Esquivel, M. d. (2005). *Manual de Derecho Tributario*. D. F., México: Porrúa.
- Anexo 20 de la Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal. (01 de Septiembre de 2004). D. F., México.
- Atria, F., Bulygin, E., Moreso, J. J., Navarro, P., Rodríguez, J., & Ruiz Manero, J. (2005). *Lagunas en el derecho: Una controversia sobre el derecho y la función judicial*. Madrid, España: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.
- Azúa Reyes, S. T. (2014). *Los principios generales del derecho*. D. F., México: Porrúa.
- Barreto Ardila, H. (1998). Recurso Extraordinario de Casacion y Principio de Certeza y seguridad jurídicas. (U. d. Derecho, Ed.) *Díkaion: Revista de actualidad jurídica* (7), 195 a 210.
- Cabanellas de Torres, G. (1962). *Diccionario de derecho usual* (4a ed.). Buenos Aires, Argentina: Bibliográfica Omeba.
- Cabanellas de Torres, G. (2007). *Diccionario Jurídico Universitario* (3a ed., Vols. tomo I A-I). Buenos Aires: Heliasta.
- Calatayud Pérez, E. (1997). *Diccionario básico jurídico* (5a ed.). Granada, España: Comares.
- Calderón Medina, D. (2010). *Comercio electrónico: una perspectiva tributaria mexicana* (1a ed.). D. F., México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Carrasco Iriarte, H. (2010). *Derecho Fiscal I* (6a ed.). D. F., México: IURE editores.
- Carrión Morillo, D., Davara Fernández de Marcos, M. Á., & de Salvador Carrasco, L. A. (2012). *La factura electrónica : tecnología procesos y seguridad*. Madrid, España: Delta.

Castro Cruz, G. E., Colín Azahar, N., & Luna Carbajal, A. (2014). México en la nueva tendencia de la facturación electrónica. *Observatorio de la Economía Latinoamericana. Revista académica de economía.* (199).

Castro Valdez, P. (2014). *350 preguntas y respuestas sobre Factura Electrónica y otros comprobantes fiscales* (2a ed.). D. F., México: Ediciones Fiscales ISEF.

Castro Valdez, P. (2011). *Manual para la implementación de la Facturación Electrónica* (1a ed. ed.). D.F., México: Ediciones Fiscales ISEF.

Chiassoni, P. (2011). *Técnicas de interpretación jurídica.* (P. Luque Sánchez, & M. Narváz Mora, Trads.) Madrid, España: Marcial Pons.

Cisneros Farías, G. (2003). Antinomias y lagunas constitucionales. Caso México. *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional.* (8), 47-71.

Código Civil Federal. (2014). México: Diario Oficial de la Federación 24 de Diciembre de 2013.

Código Fiscal de la Federación. (2004). *15a ed.*, 609. D.F., México: Ediciones Fiscales ISEF.

Código Fiscal de la Federación. (2005). *32a.* D. F., México: Ediciones Fiscales ISEF.

Código Fiscal de la Federación. (2009). *39a ed.*, 778. D.F., México: Ediciones Fiscales ISEF.

Código Fiscal de la Federación. (2010). *40a ed.* D. F., México: Ediciones Fiscales ISEF.

Código Fiscal de la Federación. (2011). *42a ed.*, 850. D.F., México: Ediciones Fiscales ISEF.

Código Fiscal de la Federación. (2015). *46a ed.*, 928. D.F., México: Ediciones Fiscales ISEF.

Código Fiscal de la Federación. (2016). *49a ed.*, 713. D.F., México: Ediciones Fiscales ISEF.

Código Fiscal de la Federación. (2017). *51a ed.* Ciudad de México, México: Ediciones Fiscales ISEF.

Comisión de Naciones Unidas sobre Derecho Mercantil Internacional. (1996). *Ley Modelo sobre Comercio Electrónico.*

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (2014). México: Diario Oficial de la Federación 07 de Julio de 2014.

De la Garza, S. F. (2012). *Derecho Financiero Mexicano.* D. F., México: Porrúa.

Disposiciones Transitorias 2010. (07 de Diciembre de 2009). D.F., México.

Domínguez, V. (1947). *El problema de la interpretación de las lagunas de la Ley*. D. F., México: Instituto de Investigaciones Jurídicas.

Dueñas Ruiz, O. J. (2011). *Lecciones de hermenéutica jurídica* (6a ed.). Bogotá: Editorial Universidad del Rosario.

Enciclopedia Jurídica Mexicana (3a ed., Vols. IV F-L , VI Q-Z). (2012). D. F., México: Porrúa.

Falcón y Tella, M. J. (1991). *El argumento analógico en el derecho*. Madrid: Civitas.

Fernández Martínez, R. d. (2000). *Derecho Fiscal*. D. F., México: Mc Graw-Hill.

Guastinni, R. (1999). *Estudios sobre la interpretación jurídica*. D. F., México: Instituto de Investigaciones Jurídicas.

Hernández Rodríguez, M. V. (2015). El problema de las lagunas. Rasgos distintivos y razones de las peculiaridades de las lagunas canónicas. *Anuario de Derecho Canónico* (4), 149-199.

Iturralde Sesma, M. V. (1988). Análisis de algunas cuestiones relativas al problema de las lagunas jurídicas. *Anuario de filosofía del derecho* , 5, 349-382.

Jarach, D. (1982). *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo* (3a ed.). Buenos Aires, Argentina: Abeledo Perrot.

Kelsen, H. (2013). *Teoría Pura del Derecho*. D. F., México: Porrúa.

Kruse, H. W. (1978). *Derecho Tributario. Parte general*. (3a. ed.). Madrid, España: Editorial de Derecho Financiero.

Lara Dorantes, R. (2009). La recaudación tributaria en México. (Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla A. C., Ed.) *IUS. Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla A.C.* (23), 113-143.

Ley del Impuesto sobre la Renta. (2016). *49a ed.* D.F., México: Ediciones Fiscales ISEF.

Ley del Impuesto sobre la Renta. (2017). *51a ed.* Ciudad de México, México: Ediciones Fiscales ISEF.

López Lozano, E. (2015). *Ingeniería y Reingeniería Fiscal*. D.F., México: Ediciones Fiscales ISEF.

Menger, C. (1892). On the Origin of Money. *The Economic Journal* , 2 (6), págs. 239–255.

Mitre Bethancourt, J. A. (2013). *La Relación Jurídica Tributaria: “El hecho imponible”*. Panamá.

Nieto, A., & Gordillo, A. (2003). *Las limitaciones del conocimiento jurídico*. Madrid, España: Trotta.

Ortiz Sánchez, M., & Pérez Pino, V. (2008). *Diccionario jurídico básico* (4a ed.). Madrid, España: Tecnos.

Puente y Flores, A. (1984). *Principios de Derecho*. D. F., México: Editorial Banca y Comercio, S.A. de C.V.

Rabasa Gamboa, E. O., & Caballero, G. (1994). *Mexicano: esta es tu Constitución*. (L. L. Coeditado con: Camara de Diputados, Ed.) D.F., México: Miguel Ángel Porrúa.

Real Academia Española. (2014). *Diccionario de la lengua española* (23a ed.).

Recaséns Siches, L. (1955). Las antinomias de la profesión jurídica. (R. L. Mantilla Molina, & N. Alcalá-Zamora y Castillo, Edits.) *Revista de la Facultad de Derecho* , Tomo V (17-18), 59 - 96.

Resolución Miscelánea Fiscal. (2015). *16a ed.*, 530. D.F., México: Ediciones Fiscales ISEF.

Resolución Miscelánea Fiscal. (2016). *20a ed.*, 598. D.F., México: Ediciones Fiscales ISEF.

Resolución Miscelánea Fiscal. (2017). *23a ed.*, 671. D. F., México: Ediciones Fiscales ISEF.

Ríos Granados, G. (2014). *Derecho Tributario. Parte general*. D. F., México: Cultura Jurídica. Porrúa. UNAM.

Rodríguez Grez, P. (1990). *Teoría de la interpretación jurídica*. Santiago, Chile: Editorial Jurídica de Chile.

Ruiz Manero, J., & Schmill, U. (2008). *El juez y las lagunas del derecho*. D. F., México: Fontamara.

Sánchez León, G. (1996). *Derecho Fiscal Mexicano* (10a ed., Vol. Tomo I Derecho Fiscal Sustantivo y Derecho Procesal Fiscal). D. F., México: Cardenas Editor Distribuidor.

Servicio de Administración Tributaria. (1998). *Tres Décadas de Trayectoria. Servicios de Asistencia al Contribuyente. Tres Décadas de Trayectoria. Servicios de Asistencia al Contribuyente.* , 21 págs. México, México.

Symantec Corporation. (s.f.). *Symantec*. Recuperado el 09 de 10 de 2015, de Glosario: https://www.symantec.com/es/mx/security_response/glossary/define.jsp?letter=x&word=xml-extensible-markup-language

Venegas Álvarez, S. (2010). *Derecho Fiscal*. D. F., México: Oxford University Press.

Villegas, H. B. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (7a ed., Vol. Tomo Único). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.

ANEXO

Resolución Miscelánea Fiscal 2017

El presente anexo contiene las reglas que se consideraron más relevantes, así como las modificaciones realizadas en las cinco Resoluciones de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, por lo que se muestra la regla original e inmediatamente después la regla miscelánea modificada.

En la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017 se reforman las reglas 1.10.; 2.3.2., 2.3.18., 2.4.6., 2.4.13., 2.8.3.2., 2.12.8.; 2.18.1.; 3.16.11.; 3.21.6.1.; 3.21.6.2.; 3.21.6.3.; 3.21.6.4.; 3.21.6.5.; 10.14., se adicionan las reglas 2.1.13., 2.3.2., 2.3.18., 2.4.6., 2.5.20.; 2.7.1.41.; 2.8.1.21.; 2.12.8.; 3.2.24.; 3.3.1.44.; 3.3.1.45.; 3.9.11.; 3.9.12.; 3.9.13.; 3.9.14.; 3.9.15.; 3.9.16.; 3.9.17.; 3.17.12.; 3.17.13.; 3.18.39.; 3.23.25.; 3.23.26.; 5.2.46.; 10.21., 11.4.19.; 11.7.2.; el Capítulo 11.8. denominado “Del Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del impuesto sobre la renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México”, publicado en el DOF el 18 de enero de 2017, que comprende las reglas 11.8.1. a 11.8.15. y el Capítulo 11.9., denominado “Del Decreto por el que se establecen estímulos fiscales en materia del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican”, publicado en el DOF el 27 de diciembre de 2016, que comprende la regla 11.9.1. se deroga la regla 3.21.6.6.

Referencias a la Ciudad de México

1.10. Para efectos de los artículos 18, fracción II, 29-A, fracciones I y III, así como 31 del CFF, las referencias que hagan los contribuyentes al Distrito Federal en las promociones, comprobantes fiscales digitales por internet, declaraciones, avisos o informes que

presenten ante las autoridades fiscales, hasta el 31 de enero de 2017, se entenderán hechas a la Ciudad de México y tal situación no se considerará infracción a las disposiciones fiscales.

CFF 18, 29-A, 31, 81, 82, 83, 84

Se reforma para quedar de la siguiente manera:

Referencias a la Ciudad de México

1.10. Para efectos de los artículos 18, fracción I, 29-A, fracciones I y III, así como 31 del CFF, las referencias que hagan los contribuyentes al Distrito Federal en las promociones, comprobantes fiscales digitales por internet, declaraciones, avisos o informes que presenten ante las autoridades fiscales, se entenderán hechas a la Ciudad de México y tal situación no se considerará infracción a las disposiciones fiscales.

CFF 18, 29-A, 31, 81, 82, 83, 84

Reforma publicada en la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF publicada en DOF 15 de mayo de 2017.

Personas relevadas de presentar aviso de cambio al Régimen de las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales

2.5.17. Para los efectos de los artículos 27 del CFF, 29, fracción VII, 30, fracción V, incisos c) y d) del Reglamento del CFF, la autoridad fiscal realizará el aumento de obligaciones al Régimen de las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales, sin necesidad de que el contribuyente presente el aviso respectivo, cuando éste deje de tributar conforme al Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del ISR, por exceder del importe de \$2'000,000.00 (dos millones de pesos 00/100 M.N.),

derivado de la información proporcionada por el propio contribuyente, terceros relacionados o bien, obtenida por la autoridad por cualquier otro medio.

El contribuyente podrá formular las aclaraciones correspondientes aportando las pruebas necesarias que desvirtúen la actualización de sus datos en el RFC realizada por la autoridad, en los términos de la regla 2.5.10.

CFF 27, RCFF 29, 30, LISR 100, 112, RMF 2017 2.5.10., 3.13.9.

Requisitos de las representaciones impresas del CFDI

2.7.1.7. Para los efectos del artículo 29, fracción V del CFF, las representaciones impresas del CFDI, deberán cumplir con los requisitos señalados en el artículo 29-A del CFF y contener lo siguiente:

I. Código de barras generado conforme a la especificación técnica que se establece en el rubro I.D del Anexo 20 o el número de folio fiscal del comprobante.

II. Número de serie del CSD del emisor y del SAT, que establecen los rubros I.A y III.B del Anexo 20.

III. La leyenda: “Este documento es una representación impresa de un CFDI”

IV. Fecha y hora de emisión y de certificación del CFDI en adición a lo señalado en el artículo 29-A, fracción III del CFF.

V. Cadena original del complemento de certificación digital del SAT.

VI. Tratándose de las representaciones impresas del CFDI que amparen retenciones e información de pagos emitidos conforme a lo dispuesto en la regla 2.7.5.4., adicional a lo anteriormente señalado deberán incluir:

a) Los datos que establece el Anexo 20, apartado II.A., así como los correspondientes a los complementos que incorpore.

b) El código de barras generado conforme a la especificación técnica establecida en el Anexo 20, rubro II.D.

VII. Tratándose de las representaciones impresas de un CFDI emitidas conforme a lo dispuesto en la regla 2.7.2.14., y la Sección 2.7.3., se deberá estar a lo siguiente:

- a) Espacio para registrar la firma autógrafa de la persona que emite el CFDI.
- b) Respecto a lo señalado en la fracción II de esta regla, se incluirá el número de serie de CESD del proveedor de certificación de CFDI o del SAT según corresponda en sustitución del número de CSD del emisor.

VIII. Tratándose de las representaciones impresas del CFDI por pagos realizados conforme a lo dispuesto en la regla 2.7.1.35., adicional a lo señalado en las fracciones anteriores de esta regla, deberán incluir la totalidad de los datos contenidos en el complemento para pagos.

El archivo electrónico que en su caso genere la representación impresa deberá estar en formato electrónico PDF o algún otro similar que permita su impresión.

Lo establecido en esta regla no será aplicable a la representación impresa del CFDI que se expida a través de “Mis cuentas”.

CFF 29, 29-A, RMF 2017 2.7.1.35., 2.7.2.14., 2.7.3., 2.7.5.4.

Complementos para incorporar información fiscal en los CFDI

2.7.1.8. Para los efectos del artículo 29, fracción VI del CFF, el SAT publicará en su portal los complementos que permitan a los contribuyentes de sectores o actividades específicas, incorporar requisitos fiscales en los CFDI que expidan.

Los complementos que el SAT publique en su portal, serán de uso obligatorio para los contribuyentes que les aplique, pasados treinta días naturales, contados a partir de su publicación en el citado portal, salvo cuando exista alguna facilidad o disposición que establezca un periodo diferente o los libere de su uso.

Para el registro de los datos solicitados en los referidos complementos, se deberán aplicar los criterios establecidos en las Guías de llenado que al efecto se publiquen en el citado portal.

CFF 29

Cumplimiento de requisitos en la expedición de CFDI

2.7.1.32. 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. Por lo que respecta a la fracción III de esta regla, cuando el pago no se realice en una sola exhibición, esta facilidad estará condicionada a que una vez que se reciba el pago o pagos se deberá emitir por cada uno de ellos un CFDI al que se incorporará el “Complemento para recepción de pagos” a que se refiere la regla 2.7.1.35.

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) 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.

CFF 29-A, RMF 2017 2.7.1.35., 3.3.1.37.

Concepto de tarjeta de servicio

2.7.1.33. Para los efectos de los artículos 29-A, fracción VII, inciso c) y 32-E del CFF, las tarjetas de servicio son aquéllas emitidas por empresas comerciales no bancarias en términos de las disposiciones que al efecto expida el Banco de México.

CFF 29-A, 32-E

Expedición de CFDI por pagos realizados

2.7.1.35. Para los efectos de los artículos 29, párrafos primero, segundo, fracción VI y último párrafo, y 29-A, primer párrafo, fracción VII, inciso b) del CFF, cuando las contraprestaciones no se paguen en una sola exhibición, se emitirá un CFDI por el valor total de la operación en el momento en que ésta se realice y posteriormente se expedirá un CFDI por cada uno de los pagos que se efectúen, en el que se deberá señalar “cero pesos” en el monto total de la operación y como “método de pago” la expresión “pago” debiendo incorporar al mismo el “Complemento para recepción de pagos”.

El monto del pago se aplicará proporcionalmente a los conceptos integrados en el comprobante emitido por el valor total de la operación a que se refiere el primer párrafo de la presente regla.

Los contribuyentes que realicen el pago de la contraprestación en una sola exhibición, pero ésta no sea cubierta al momento de la expedición del CFDI, incluso cuando se trate de operaciones a crédito y estas se paguen totalmente en fecha posterior a la emisión del CFDI correspondiente, deberá utilizar, siempre que se trate del mismo ejercicio fiscal,

el mecanismo contenido en la presente regla para reflejar el pago con el que se liquide el importe de la operación.

Cuando ya se cuente con al menos un CFDI que incorpore el “Complemento para recepción de pagos” que acrediten que la contraprestación ha sido total o parcialmente pagada, el CFDI emitido por el total de la operación no podrá ser objeto de cancelación, las correcciones deberán realizarse mediante la emisión de CFDI de egresos por devoluciones, descuentos y bonificaciones.

Por lo que respecta a la emisión del CFDI con “Complemento para recepción de pagos”, cuando en el comprobante existan errores, éste podrá cancelarse siempre que se sustituya por otro con los datos correctos y cuando se realicen a más tardar el último día del ejercicio en que fue emitido el CFDI.

CFF 29, 29-A, RCFF 37

Entrega o puesta a disposición de CFDI a clientes.

2.7.1.36. Para los efectos del artículo 29, fracción V del CFF, los contribuyentes que emitan CFDI por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, una vez que se les incorpore a dichos comprobantes, el sello digital del SAT, o en su caso, el del proveedor de certificación de CFDI podrán, previo acuerdo entre las partes, entregar o poner a disposición de sus clientes el archivo electrónico del CFDI, a través cualquiera de los siguientes medios electrónicos:

- a) Correo electrónico proporcionado por el cliente.
- b) Dispositivo portátil de almacenamiento de datos.
- c) Dirección electrónica de una página o portal de Internet (sólo para descarga).
- d) Cuenta de almacenamiento de datos en Internet o de almacenamiento de datos en una nube en Internet, designada al efecto por el cliente.

Lo anterior, con independencia del cumplimiento de la obligación de la entrega de la representación impresa cuando sea solicitada.

CFF 29

Aceptación del receptor para la cancelación del CFDI

2.7.1.38. Para los efectos de los artículos 29-A, cuarto y quinto párrafos del CFF y Sexto, fracción I de las Disposiciones Transitorias del CFF, previsto en el “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 de 2016, cuando el emisor de un CFDI requiera cancelarlo, enviará al receptor del mismo una solicitud de cancelación a través de buzón tributario.

El receptor del comprobante fiscal deberá manifestar a través del mismo medio, a más tardar dentro de las 72 horas siguientes contadas a partir de la recepción de la solicitud de cancelación de CFDI, la aceptación o negación de la cancelación del CFDI.

El SAT considerará que el receptor acepta la cancelación del CFDI si transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, no realiza manifestación alguna.

Para ejercer el derecho a la aceptación o negativa de la cancelación del CFDI, se tendrá que contar con buzón tributario.

CFF 29-A, Disposiciones Transitorias Sexto

Cancelación de CFDI sin aceptación del receptor

2.7.1.39. Para los efectos de los artículos 29-A, cuarto y quinto párrafos del CFF y Sexto, fracción I de las Disposiciones Transitorias del CFF, previsto en el “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 de 2016, los contribuyentes podrán cancelar un CFDI sin que se requiera la aceptación del receptor en los siguientes supuestos:

- 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.

CFF 29, 29-A, Disposiciones Transitorias Sexto, RMF 2017 2.7.1.24., 2.7.1.26.

Obligaciones de los proveedores en el proceso de certificación de CFDI

2.7.2.9. Para los efectos del artículo 29, fracción IV del CFF, los proveedores de certificación de CFDI recibirán los comprobantes que envíen los contribuyentes, en los términos y mediante los procedimientos tecnológicos establecidos en el Anexo 20 que se publiquen en el Portal del SAT en la sección de “Factura Electrónica”.

Para que un comprobante sea certificado y se le asigne un folio, adicionalmente a lo que establece el artículo 29, fracción IV, inciso a) del CFF, los proveedores de certificación de CFDI validarán que el documento cumpla con lo siguiente:

- I. Que el periodo entre la fecha de generación del documento y la fecha en la que se pretende certificar no exceda de 72 horas, o que dicho periodo sea menor a cero horas.
- II. Que el documento no haya sido previamente certificado por el propio proveedor de certificación.
- III. Que el CSD del contribuyente emisor, con el que se selló el documento haya estado vigente en la fecha de generación del documento enviado y no haya sido cancelado.
- IV. Que el CSD con el que se selló el documento corresponda al contribuyente que aparece como emisor del CFDI, y que el sello digital corresponda al documento enviado.
- V. Que el documento cumpla con la especificación técnica del Anexo 20 en sus rubros I.A y III.C.

Si el CFDI cumple con las validaciones anteriores, el proveedor de certificación de CFDI dará respuesta al contribuyente incorporando el complemento que integre los siguientes datos:

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

La especificación técnica de la respuesta emitida por el proveedor de certificación de CFDI, deberá cumplir con la especificación que se establece en el rubro III.B del Anexo 20.

El SAT conservará copia de todos los CFDI certificados por los proveedores de certificación de CFDI.

El SAT proveerá de una herramienta de recuperación de los CFDI a los contribuyentes emisores, para los CFDI reportados por los proveedores, cuando los mismos no tengan una antigüedad mayor a noventa días, contados a partir de la fecha de certificación.

El CFDI se considera expedido una vez generado y sellado con el CSD del contribuyente, siempre que se obtenga el Timbre Fiscal Digital del SAT al que hace referencia el rubro III.B del Anexo 20 dentro del plazo a que se refiere la fracción I del segundo párrafo de esta regla.

Los contribuyentes emisores de CFDI, para efectuar la cancelación de los mismos, deberán hacerlo con su CSD, en el Portal del SAT.

CFF 29

Sujetos no obligados a llevar contabilidad en los términos del CFF

2.8.1.1. Para los efectos de los artículos 28 del CFF, 86, fracción I de la Ley del ISR, 32, fracción I de la Ley del IVA, 19, fracción I de la Ley del IEPS y 14 de la LIF, no estarán obligados a llevar los sistemas contables de conformidad con el CFF, su Reglamento y el Reglamento de la Ley del ISR, la Federación, las entidades federativas, los municipios, los sindicatos obreros y los organismos que los agrupen, ni las entidades de la Administración Pública paraestatal, ya sean federales, estatales o municipales y los órganos autónomos federales y estatales, que estén sujetos a la Ley General de Contabilidad Gubernamental, así como las instituciones que por ley estén obligadas a entregar al Gobierno Federal el importe íntegro de su remanente de operación y el FMP. Los sujetos a que se refiere el párrafo anterior únicamente llevarán dichos sistemas contables respecto de:

a) Actividades señaladas en el artículo 16 del CFF;

- b) Actos que no den lugar al pago de derechos o aprovechamientos; o bien,
- c) Actividades relacionadas con su autorización para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del ISR.

CFF 16, 28, LISR 86, LIVA 32, LIEPS 19, LIF 14

Notificación electrónica a través del buzón tributario

2.12.2. Para los efectos de los artículos 12, 13, 17-K, fracción I y 134, fracción I del CFF, 11 de su Reglamento y Segundo Transitorio, fracción VII de las Disposiciones Transitorias del CFF, el SAT realizará notificaciones a través del buzón tributario en el horario comprendido de las 9:30 a las 18:00 horas (De la Zona Centro de México).

En el supuesto de que el acuse de recibo se genere en horas inhábiles, en todos los casos la notificación se tendrá por realizada a partir de las 9:30 horas (Zona Centro de México) del día hábil siguiente.

Tratándose de contribuyentes que no estén obligados a contar con buzón tributario, o que promovieron algún medio de defensa en el que se les haya otorgado la suspensión respecto del uso de éste como medio de comunicación, las autoridades fiscales llevarán a cabo la notificación de sus actos, de conformidad con las modalidades señaladas en el artículo 134 del CFF, distintas a la notificación electrónica.

CFF 12, 13, 17-K, 134, 135, RCFF 11, Decreto DOF 09/12/13

Pagos en cajeros automáticos mediante el envío de claves a teléfonos móviles

3.3.1.37. Para los efectos de los artículos 27, fracción III, primer párrafo, 112, fracción V, primer párrafo y 147, fracción IV, primer párrafo de la Ley del ISR, se considera que se cumple el requisito relativo a la forma de pago, cuando se utilice el servicio de retiro de efectivo en cajeros automáticos operados por las instituciones que componen el sistema financiero, mediante el envío de claves a teléfonos móviles que le

permitan al beneficiario persona física realizar el cobro correspondiente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

I. Quien realice el pago cuente con los datos de identificación de la persona física a favor de quien se realizan los pagos.

II. El monto total acumulado de los pagos por este concepto no podrá exceder de \$8,000.00 (ocho mil pesos 00/100 M.N.) diarios.

III. Tratándose de personas morales el monto máximo por operación será de \$2,000.00 (dos mil pesos 00/100 M.N.).

IV. Tratándose de operaciones efectuadas por personas físicas cuyo monto sea superior a \$2,000.00 (dos mil pesos 00/100 M.N.), el número de órdenes de pago en favor de un mismo beneficiario no deberá superar 30 operaciones por ejercicio fiscal y;

V. Se cumplan con los demás requisitos de las deducciones conforme a las disposiciones fiscales.

Lo dispuesto en esta regla, no será aplicable a las erogaciones por la adquisición de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres.

LISR 27, 112, 147