



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo

acuerdo número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

“Requisitos para la emisión de un CFDI acorde

a la Tesis: 2ª./J. 161/2017 (10ª.)”

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Gutiérrez López Juan Antonio

Director de Tesis

Dr. Casanovas Esquivel Juan Antonio

Introducción

El tema que analizaremos en el presente documento tiene como finalidad abundar en los conceptos que se utilizan en las diferentes disposiciones fiscales del derecho mexicano, lo cual ha llevado a que existan confusiones en los contribuyentes, para continuar con el análisis de la jurisprudencia objeto es que nos brindara una mayor referencia para la emisión adecuada de las facturas.

En este documento analizaremos el criterio adoptado por la segunda sala de la suprema Corte de Justicia con el cual aprobó la jurisprudencia en cuestión, ese análisis es relevante toda vez que la jurisprudencia se da por contradicción de tesis entre los Tribunales Colegiados Tercero en Materia Administrativa del Sexto Circuito y Segundo en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.

La diferencia de interpretación surge de los requisitos necesarios para emitir los comprobantes fiscales digitales emitidos por internet, requisitos que se contemplan en el artículo 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, en específico el requisito establecido en la fracción V del artículo 29-A, el cual nos especifica la necesidad de que las facturas cuenten con la descripción del objeto o servicio, esta descripción ha sido muy genérica en algunos casos lo cual ha llevado que la autoridad no acepte la acreditación para tema de deducibilidad de los comprobantes, por tal motivo hemos analizado de manera inductiva la jurisprudencia con los requisitos de las facturas y de la acreditación en específico del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado.

El presente documento está dividido en dos partes el marco teórico que busca describir de manera jurídica, semántica y doctrinal, varios conceptos que emanan de la jurisprudencia analizada, es importante informar que desde un principio hicimos una división de la jurisprudencia buscando recopilar en un primer momento ¿Qué es un comprobante fiscal?, revisando desde la obligación de emitirlos como los requisitos necesario para que sean válidos y en un segundo aspecto nos enfocados en ¿Qué es la acreditación fiscal?, lo cual es el objeto final de la emisión de un comprobante fiscal. Después de analizado el marco teórico revisaremos de manera inductiva la información para finalmente llegar a varias conclusiones.

Dedicatoria.

A mis hermanas gracias por su apoyo, comprensión, aliento y amistad, esta maestría fue un gran reto, salir de casa y ser foráneo en una gran ciudad, como la Ciudad de México no es sencillo, pero tenerlas a ustedes en días complicados que atendieran el llamado y tuvieran palabras de aliento sin duda fueron parte esencial para no tirar la toalla, este logro, también es suyo.

Madre, que te puedo decir, contigo comenzó esta historia, gracias por contagiarme el amor por el derecho, por enseñarme el pensamiento crítico, por sugerirme que estudiara esta carrera y por tu rigidez en la forma de criarme, como siempre te he dicho, mis logros son nuestros logros.

Meño, gracias por siempre apoyarme, gracias por ser el padre que eres, gracias por este gran sacrificio, gracias por haber depositado tu confianza nuevamente en mí, una vez más, solo quiero hacerte sentir orgulloso.

Felicidades familia, un logro mas que hemos alcanzado.

De igual forma quiero agradecer a mis amigos, familiares, padrinos, maestros, ex jefes de trabajo, Paco Sánchez por mi desarrollo profesional en Tijuana y darme su venia para desarrollarme en la Ciudad de México, Héctor Mares colega y amigo por insistirme tanto en concluir con esta etapa, Carlos Robles, de igual forma gran amigo por su gran apoyo y amistad en la Ciudad de México.

Índice general.....
Capitulo I. Introducción	
1.1 Antecedentes.....	1
1.2 Problemática.....	2
1.3 Preguntas de la Investigación	3
1.4 Planteamiento del Problema	3
1.4.1 Delimitación del Objeto	3
1.4.2 Delimitación del Tiempo	5
1.4.3 Significado de los principales conceptos, análisis semántico	5
1.4.4 Selección del problema objeto de la investigación, formulación interrogativa del problema y oraciones tópicas	10
1.4.5 Hipótesis.....	11
Capitulo II. Marco Teórico	12
2.1 Obligación.....	12
2.2 Obligaciones de los Contribuyentes.....	13
2.2.1 Concepto.....	13
2.2.2 Relación jurídico Tributaria.....	15
2.2.3 Registro Federal de Contribuyentes	19
2.2.4 Firma Electrónica Avanzada	20
2.2.5 Comprobantes fiscales	22
2.2.5.1 Requisitos	26
2.2.5.2 Tipos de Comprobantes fiscales	27
2.3 De la tributación	33
2.3.1 Base gravable	37
2.3.2 Reducción de la base gravable	39
2.3.3 Deducciones fiscales	40
2.3.4 Acreditamiento	43
2.3.4.1 Acreditamiento en el Impuesto al Valor Agregado	43
2.3.4.2 Acreditamiento en el Impuesto Sobre la Renta	47
2.4 Estrictamente Indispensable.....	51
2.4.1 Definición.....	53
2.4.2 Concepto jurisdiccional	54
Capitulo III. Metodología	56
3. Método de Investigación.	56
Capitulo IV. Conclusiones	58

Antecedentes.

Dentro de los antecedentes del presente caso tenemos la tesis IV.2o.A.132 A (10a.), en materia administrativa emitida por el Segundo Tribunal en materia Administrativa del Cuarto Circuito la cual versa de la siguiente manera. COMPROBANTES FISCALES. LA "DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE CONSTAR EN ELLOS Y NO EN UN DOCUMENTO DISTINTO, A EFECTO DE DEMOSTRAR QUE LOS GASTOS QUE AMPARAN SON ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES PARA LOS FINES DE LA ACTIVIDAD DEL CONTRIBUYENTE Y, POR ENDE, ACREDITABLES PARA SU DEDUCCIÓN. De acuerdo con los artículos 5o., fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, uno de los requisitos para que sea acreditable la primera contribución referida y, por ende, deducible, es que las erogaciones realizadas sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. En relación con ello, los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación prevén, en lo que interesa, que los comprobantes fiscales, además de las exigencias relativas, tales como la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio por el que se expiden, deben ser impresos por establecimientos autorizados por la autoridad hacendaria. En este contexto, del análisis en torno a los comprobantes fiscales y su función, se colige que están dotados de una serie de requisitos adicionales cuya finalidad es que el documento, por sí mismo, se utilice para la función que fue creado, es decir, como un elemento de prueba; razón por la cual, deberá contener aquellos elementos de identificación necesarios y básicos para saber quién los expidió, a favor de quién y, en lo que interesa al caso, por cuál concepto (servicios), lo que explica por qué debe detallarse el servicio o actividad que justificó la emisión del comprobante, pues con ello se busca tener la certeza de que el gasto efectuado es indispensable para la actividad comercial del interesado en la deducción o acreditamiento en cuestión. En ese contexto, la locución "descripción del servicio o del uso o goce que amparen", contenida en la fracción V del artículo 29-A citado, alude a una referencia del servicio prestado que contenga los datos suficientes que informen claramente del

servicio concreto que se prestó al beneficiado, de manera que dicho señalamiento no puede ser tan ambiguo que no informe el servicio recibido por la causante, ya que ello no permitiría conocer si se trata de una erogación estrictamente indispensable para los fines de su actividad, como lo exigen los preceptos inicialmente mencionados. Por tanto, la "descripción del servicio" a que alude el último artículo indicado, otorga certeza de la existencia del hecho u acto solicitado, debe constar en los comprobantes fiscales y no en un documento diverso, por ejemplo, un contrato de prestación de servicios, pues su impresión en alguno de los establecimientos autorizados es lo que genera la seguridad jurídica de que lo consignado o descrito corresponde al servicio otorgado, finalidad que no se logra cuando la descripción se realiza en documentos no generados en la forma prevista en los preceptos citados. Lo anterior, a efecto de demostrar que los gastos que amparan son estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y, por ende, acreditables para su deducción. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.¹

Problemática.

La problemática principal versa en aclarar cuando un comprobante fiscal digital cumple con todos los requisitos establecidos por la autoridad, los cuales se analizarán de manera detallada y con claridad más adelante conforme a su marco jurídico aplicable, pero aunado a esto es importante identificar los requisitos de los comprobantes fiscales y buscar el poder entender que es lo que la autoridad define como "descripción del servicio o uso o goce que amparen", requisito el cual se encuentra contemplado en la fracción quinta del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, toda vez que, dicha definición es ambigua y su comprensión ha llevado a que los contribuyentes emitan comprobantes fiscales que se consideran que no cumplen con los requisitos, por lo consiguiente la autoridad los termina catalogando como incompletos para poder comprobar la relación con los fines

Tesis: 2a./J. 161/2017 (10a.) *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*,

Décima Época, Libro 50, Enero de 2018, Tomo I, página 355.¹

económicos de los mismos contribuyentes, los cuales en su intento de acreditar los referidos comprobantes acuden principalmente a contratos para tratar de complementar la descripción de los mismos y así poder acreditarlos y deducirlos de la base gravable.

Preguntas de investigación.

1. ¿Cuáles son los requisitos para emitir una factura valida?
2. ¿Qué se entiende como descripción de un servicio o uso o goce que ampare una factura conforme a la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación?
3. ¿Cuál es la forma de acreditar una factura con la finalidad de hacerla deducible de impuestos?

Planteamiento del Problema

1. Delimitación del Objeto.

Para el planteamiento del problema del presente estudio es importante desde un principio citar la jurisprudencia que origina el presente análisis, que como bien conocemos para términos generales y simples una Jurisprudencia es la interpretación de una Ley, esta palabra tan común en el Derecho Mexicano Positivo tiene sus orígenes del latín, con su etimología compuesta que desglosada significa *ius, iuris* (Derecho) y *prudencia*, (previsión)². Entendiéndose en la antigüedad como la ciencia del derecho pero en la actualidad en el derecho mexicano la palabra Jurisprudencia tiene un mayor peso que el simple estudio de las leyes que regulan la conducta de la sociedad, ya que cuando se hace mención de jurisprudencia entendemos que viene de un análisis previo, a una norma vigente la cual no es capaz de atender de manera eficaz una situación específica, esta breve explicación

²[http://etimologias.dechile.net/?jurisprudencia#:~:text=La%20palabra%20jurisprudence%20viene%20del,contracci%C3%B3n%20de%20providencia%20\(previsi%C3%B3n\).](http://etimologias.dechile.net/?jurisprudencia#:~:text=La%20palabra%20jurisprudence%20viene%20del,contracci%C3%B3n%20de%20providencia%20(previsi%C3%B3n).)

es precisa toda vez que desde este punto debemos de partir ya que a través de este estudio analizaremos cada uno de los conceptos que conforman la disposición oficial de carácter obligatoria en comento, dicha tesis de jurisprudencia se publicó el viernes 12 de enero de 2018 en el semanario Judicial de la Federación, la cual se titula *“COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN”*.³ De este título se pudiera entender que el objeto de esta jurisprudencia es el de aclarar a que se refiere la fracción quinta del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, dicha fracción versa sobre el requisito de descripción del objeto de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o mejor conocidos en la práctica como “CFDI”, aunque en un primer punto se pensaría que el tema es muy sencillo y es claro el cómo debería de ser la descripción por medio del presente abundaremos en las terminologías que se encuentran inmersas en la jurisprudencia en cuestión, toda vez que el sentido de las descripciones va más allá al simple entendimiento de objeto descrito por la factura, si no, más bien va al objeto final de dichos comprobantes, que en la mayoría de sus casos busca poder acreditar dichas facturas para deducirlas de impuestos, dentro de los requisitos esenciales para que puedan ser acreditadas dichas facturas es necesario que el objeto o descripción de las mismas sean vinculables como actividades indispensables para la actividad comercial del interesado, tal y como se explica en la tesis que cuenta con su registro digital 2013750.

Bajo este orden de ideas se puede comprender que como objetivos principales dentro de este trabajo de investigación es el definir qué se entiende por descripción precisa y suficiente del objeto que ampara una factura, cuales comprenden los gastos efectuados como indispensables para la actividad comercial de los

Tesis: 2a./J. 161/2017 (10a.) *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*,

Décima Época, Libro 50, Enero de 2018, Tomo I, página 355.³

interesados y por último como se vincula una factura con dichos gastos, para así poder concluir que tan explícito y preciso debe ser la descripción de una factura.

2. Delimitación del Tiempo.

La emisión de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet es un tema relativamente nuevo toda vez que preside la llegada del internet, dentro de la época moderna la mayoría de las cosas tienden a ser más concisas por tal motivo se puede llegar a entender que los comprobantes han llegado a la ambigüedad en cuanto a su emisión y el cumplimiento de sus requisitos esenciales en específico el caso de describir ya sea la mercancía o servicio prestado mediante el mismo, aunado a esto buscaremos encontrar la balanza entre la practicidad de la emisión de los mismo con la descripción precisa que pueda satisfacer las exigencias de las autoridades administrativas. Dentro de los puntos importantes que se encuentran debatidos en la contradicción de tesis que nos ocupa, es que una de las tesis asiladas publicadas hace referencia que se puede complementar mediante contratos o diversos documentos la descripción de las facturas emitidas, razonamiento el cual creo discusión entre Tribunales Colegiados ya que el Segundo tribunal Colegiado en materia Administrativa del Cuarto Circuito considero en su tesis asilada como indispensable la descripción precisa del servicio dentro del comprobante fiscal.

Principales conceptos.

3. Significado de los principales conceptos, análisis semántico.

El principal concepto a definir en el presente estudio es “comprobante fiscal” el cual de manera muy sencilla se encuentra especificado en la página del Servicio de Administración Tributaria, dicho portal versa “Los Comprobantes Fiscales Digitales son documentos electrónicos que permiten comprobar las operaciones realizadas entre los contribuyentes, bajo estándares tecnológicos y de seguridad

internacionalmente reconocidos.”⁴ De dicho concepto se entiende que el objeto principal de los comprobantes fiscales es que se pueda comprobar las operaciones realizadas entre diversos contribuyentes, pero, aunque de manera general es el concepto de un comprobante fiscal, en el Código Fiscal de la Federación se encuentran establecidos los requisitos de los comprobantes fiscales los cuales establecen la manera de identificación para su posterior acreditación de dichas actividades, el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos a cumplir para la emisión de un Comprobante Fiscal autentico, los cuales de manera general enlisto, I. Registro Federal de Contribuyentes, nombre o razón social del que expida dicho Comprobante, II. Número de folio y sello digital del SAT, III. Lugar y Fecha de expedición, IV. Registro Federal de Contribuyentes, nombre o razón social a favor de quien se expida dicho comprobante, V. Cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o uso o goce que amparen, en este caso es el estudio que nos ocupa, el cual como se pudiera observar su delimitación y entendimiento a que hacen referencia los legisladores tiene una mayor complejidad, VI. Valor unitario consignado en número, es decir cuando dicho comprobante ampare mercancía de la misma calidad, pero sienta estas varias piezas, dicha factura deberá establecer a parte del total la especificación del precio por una pieza, VII. Importe total en ya sea en número o letra, VIII. Tratándose de mercancías de importación, el número y fecha de documento aduanero que ampare la estancia de las mercancías dentro del territorio nacional, IX. Los demás que se encuentren contenidos en las disposiciones fiscales determinados principalmente por el Servicio de administración Tributaria.⁵

Otro de los principales conceptos que se deben analizar de la citada jurisprudencia es la “descripción del servicio”, por tal motivo no únicamente es aclarar que se

⁴ Servicio de Administración Tributaria, México, SHCP, 2008

[https://www.sat.gob.mx/consulta/40645/comprobantes-fiscales-digitales-\(esquema-no-vigente\)](https://www.sat.gob.mx/consulta/40645/comprobantes-fiscales-digitales-(esquema-no-vigente))

⁵ Código Fiscal de la Federación, Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, México.

entiende por descripción de un servicio sino a fin de acatar la jurisprudencia en cuestión, entender cuando se entiende que la descripción de un servicio se encuentra bien delimitada, lo que permitiría que dicho comprobante pueda ser acreditable. La “descripción de un servicio” dentro de la mercadotecnia se especifica a través de la incorporación de 5 factores principales los cuales son precio, cantidad, calidad y funcionalidad.⁶ El primero de ellos es el precio⁷, el cual, según la RAE, de manera sencilla establece que el precio es “el valor pecuniario en que se estima algo”, si bien este elemento aunque no es necesario que se describa para efectos del artículo 29-A fracción V del Código Fiscal de la Federación es importante tenerlo en cuenta ya que nos permite delimitar el objeto de la factura toda vez que a una cantidad de mercancía o prestación de un servicio, se le está dando un importe específico, en segundo término y relacionado de manera muy estrecha al primero se encuentra “la cantidad”⁸ la cual según la Real Academia Española se entiende como “porción de una magnitud” o “cierto número de unidades”, en el caso de la cantidad se puede considerar que es claramente más sencillo que se puede dar cumplimiento con este requisito en las facturas que hablan acerca mercancías, lo cual en el caso de la descripción de servicios es más complicado toda vez que a simple vista no hay una manera de cuantificar dicho servicio, pero a efectos de cumplir con la obligación de delimitar el mismo se considera que dicho servicio puede precisarse en horas o trabajos específicos realizados, dentro de estos factores se encuentra en siguiente punto la “calidad”⁹, la calidad según lo

⁶ Bravo Carlos, *Por qué una descripción adecuada de un producto o servicio te ayuda a captar nuevos clientes*, 2011, Marketing de Guerrilla en la WEB, <https://www.marketingguerrilla.es/como-se-describe-un-producto-o-servicio/>

⁷ Real Academia Española, 2022, Precio, *Diccionario de la Real Academia Española*, Madrid. <https://dle.rae.es/precio?m=form>

⁸ Real Academia Española, 2022, Cantidad, *Diccionario de la Real Academia Española*, Madrid. <https://dle.rae.es/cantidad?m=form>

⁹ Real Academia Española, 2022, Calidad, *Diccionario de la Real Academia Española*, Madrid. <https://dle.rae.es/calidad?m=form>

establecido por la Real Academia Española se entiende como “Propiedad o conjunto de propiedades inherentes a algo, que permitan juzgar su valor”, cuando se habla de calidad se puede entender que cuando se describe en un comprobante fiscal un objeto, aunque pueda estar claramente identificable por su nombre y por las cantidades que componen al mismo, no son suficientes toda vez que, en muchas de las ocasiones la naturaleza de los mismos impactan de manera notaria en el precio de los mismos, por poner un ejemplo no es lo mismo una factura que ampare la venta de un vehículo de cuatro llantas, cuatro puertas, aire acondicionado, automático de marca “Ford” a uno con las mismas particularidades pero de marca “Mercedes-Benz” aunque se podría ver un poco absurdo es una manera que nos ayuda a entender la importancia de especificar la calidad del objeto o simplemente con el hecho de que un vehículo cuente con asientos de piel, ya sería un aspecto importante a considerar para que el valor de dicho mueble incremente, pues si bien se podría entender un poco burdo desde el análisis de una factura que ampare la venta de un vehículo nos puede ayudar como es importante precisarlo por lo cual debería de utilizarse la misma importancia al describir la calidad de cualquier objeto en los comprobantes fiscales, en cuarto punto es importante considerar para dicha descripción la “funcionalidad”, dicho punto es relativo a la funcional, que según la Real Academia Española “funcional”¹⁰ significa perteneciente a sus funciones, lo cual va encaminado a entender para qué sirve el producto o el servicio, dicho factor puede especificarse de una manera muy sencilla.

La “Procedencia de la deducción”¹¹ este concepto se puede entender de una manera más concreta si dividimos el concepto para identificar analizar el significado de cada una de las palabras, en esta ocasión es preciso partir del concepto deducción, que se entiende por deducción, la palabra deducción según la Real Academia Española en el contexto de derecho se refiere a “desgravación” la cual

¹⁰ Real Academia Española, 2022, Funcionalidad, *Diccionario de la Real Academia Española*, Madrid. <https://dle.rae.es/funcional?m=form>

¹¹Fiscalía, *Requisitos de procedencia de las deducciones*, diciembre 31, 2020, de FISCALIA Sitio web: <https://www.fiscalia.com/>

es acción de “desgravar”¹² entendiéndose como esto la acción de “Rebajar los derechos arancelarios o los impuestos sobre determinados objetos”, este concepto se puede entender con mayor claridad si lo analizamos de manera etimológica, por una lado el prefijo “des” significa “restar” y gravare “imponer un peso” pues bien el conjunto de las mismas hacen alusión a quitar un peso, si analizamos el contexto fiscal podemos recordar el concepto de “base gravable” y con esto quedaría un poco más claro que cuando se busca una deducción de inmediato se asocia con desgravar lo cual tiene como finalidad disminuir la base en cuestión. La primer palabra que conforma esta frase analizada es procedencia la cual de la misma forma estudiamos el origen etimológico de la palabra, dividida por sus componentes con el prefijo pro- (a favor de), cedere (andar, caminar) y terminando con el sufijo -ia (cualidad)¹³, por tal motivo se entiende que significa, “cualidad de un objeto o acción en favor de andar” lo cual si lo referimos en nuestro caso sería “la acción en favor de que la acción camine” entendiéndose claramente como muchas veces las acciones utilizadas en el derecho en el lenguaje coloquial hacemos alusión a un asunto que es procedente como “va caminando”, una vez que analizamos cada una de las palabras y entendemos su semántica más allá del significado ya conocido y toda vez que nos permitimos relacionar su significado al contexto jurídico, es posible analizar lo que se entiende por procedencia de la deducción, lo cual podríamos resumir como la acción en favor de que avance el intento de disminuir la base del impuesto a pagar, la cual aunque se entiende fácilmente con esta explicación veremos cuáles son los requisitos de los mismos en casos en específico, ya que cada impuesto tiene sus particularidades aunque también sus similitudes en cuanto a los requisitos necesarios para su procedencia.

Otro de los conceptos que necesitamos comprender para el análisis de la jurisprudencia es que se entiende por “fines de la actividad del contribuyente”, los fines de la actividad del contribuyente se pueden entender como el conjunto de

¹² Real Academia Española, 2022, Desgravar, *Diccionario de la Real Academia Española*, Madrid <https://dle.rae.es/desgravar?m=form>

¹³ <http://etimologias.dechile.net/?proceder>

acciones realizadas por una persona, ya sea física o moral, con el propósito de producir o proporcionar bienes y servicios que se intercambien por dinero u otros bienes o servicios, por tal motivo es bastante complejo entender y delimitar que actividades pueden ir encaminadas a las actividades de los contribuyentes, por tal motivo es precisa la intención de la jurisprudencia de solventar el requisito de descripción del objeto o servicio, ya que permitiría que las autoridades fiscales pudieran analizar de manera objetiva la procedencia de las deducciones de los comprobantes sin tener margen de interpretación discrecional.

4. Selección del problema objeto de la investigación, formulación interrogativa del problema y oraciones tópicas.

Revisando los conceptos anteriores podemos entender a groso modo lo que se intenta desahogar en la jurisprudencia, pero es preciso que empecemos con la conceptualización genérica de los mismos para transformarlos en conceptos jurídicos y a la par de un análisis fiscal entender los fines de los mismos, los cuales van más allá de un simple comprobante que busca probar la relación entre contribuyentes, considero dos problemas principales a resolver, primero que se es un comprobante fiscal en México, toda vez que es importante analizar parte por parte los requisitos de los mismos lo cuales el conjunto de ellos permite que las autoridades administrativas tributarias lo consideren como cierto y veraz, dichos requisitos se encuentran establecidos como ya lo mencionamos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación¹⁴, dentro de estos requisitos se encuentra “la descripción del objeto” fracción objeto de análisis, de igual forma tenemos que comprender lo que se entiende por “deducciones autorizadas” concepto que se pudiera entender como el fin último de una factura ya que más que ser un documento que compruebe el intercambio de una mercancía o un servicio por una cantidad cierta de dinero, dicho comprobante busca tener los requisitos establecidos por la autoridad fiscal para poder ser presentado ante las mismas, con la finalidad

¹⁴ Código Fiscal de la Federación, Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, México.

de que los contribuyentes puedan disminuir su base gravable, para que dichos comprobantes puedan ser deducibles es necesario que la descripción de la mercancía o prestación del servicio tenga relación con la finalidad económica del contribuyente en favor que se haya emitido el comprobante fiscal.

Hipótesis

Las facturas que se emiten en la actualidad aparte de funcionar como la comprobación de un intercambio comercial entre dos contribuyentes buscan dar una certeza jurídica a la autoridad fiscal de las actividades comerciales realizadas por los sujetos obligados a emitirlas, por la cual los contribuyentes deben de tener mayor cautela en cumplir con los requisitos que establece el Código Fiscal de la Federación buscando no únicamente el cumplir con dichos requisitos, sino también brindar de información suficiente a la autoridad fiscal para que no tenga dudas sobre las mercancías o servicios que amparen los comprobantes fiscales. Toda vez que la emisión y regulación de los mismos se encuentran debidamente regulados en las diversas disposiciones fiscales, las cuales han permitido esclarecer los requisitos a cumplir de los contribuyentes.

Marco teórico.

Obligación.

Según Miguel Carbonell en su libro diccionario jurídico la palabra obligación tiene sus orígenes etimológicos *“Del latín ob, delante de o por causa de, alrededor, y ligare, atar, sujetar, la etimología evoca la idea de sujeción, ligamen o nexa.”*¹⁵ De lo cual podemos entender que la obligación liga un ente con otro, en nuestro caso específico es la conexión entre gobierno y gobernado.

De igual forma para tener un mayor análisis me permito citar varias definiciones, la primera de ellas es de Guillermo Borda, el cual define el término “obligación” como, *“Es el vínculo establecido entre dos personas (o grupo de personas), por el cual una de ellas puede exigir de la otra la entrega de una cosa, o el cumplimiento de un servicio o una abstención.”*¹⁶

Borja Soriano Manuel describe a la obligación como *“Es la relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta para con otra, llamada acreedor, para una prestación o una abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir al deudor.”*

Por último citaremos la definición que nos proporciona Alterini Atilio Anibal¹⁷ en su libro curso de obligaciones la cual versa *“Relación jurídica en virtud de la cual un sujeto (deudor) tiene el deber de realizar a favor de otro (acreedor) determinada prestación.”*

Carbonell precisa los elementos de la obligación los cuales menciona que son tres: los sujetos, el objeto y la relación jurídica también conocida como el vínculo jurídico. El primer elemento que son los sujetos se encuentran como ya vimos el acreedor y el deudor, pero en este caso los clasificaremos como el sujeto activo (reus

¹⁵ Carbonell, Miguel, *Diccionario jurídico básico*, tercera edición, México, Editorial Porrúa, 2022, p. 126

¹⁶ Carbonell, Miguel, *Diccionario jurídico básico*, tercera edición, México, Editorial Porrúa, 2022, p. 127

¹⁷ Alterini, Atilio Anibal, *Curso de obligaciones*, Buenos Aires, Abederrot, 1989, p.89

credendi), y el sujeto pasivo (reus debendi)¹⁸, diferenciando el comportamiento de cada uno según Borda el primero tiene esta en la posibilidad de exigir al segundo toda vez que es titular de su acreencia y en el caso del segundo queda sometido, de manera coercible a la realización de una prestación de dar o hacer, dentro de estos elementos surge un elemento subjetivo el cual es la obligación precisada en que toda obligación es un deber jurídico de alguien y todo deber supone correlativamente una facultad, la cual se encuentra manifestada como el derecho de un sujeto. El objeto dentro de la obligación es la prestación la cual se puede manifestar en forma de una conducta ya sea positiva o negativa de dar o también puede ser de hecho de dar, no dar, hacer o no hacer.

Obligaciones de los contribuyentes.

Concepto

Las obligaciones fiscales que tiene todo contribuyente dentro de un Estado ayudan a delimitar los requisitos funcionales del mismo, ya que estos permitirán que la contribución de un Estado tenga una estructura la cual mediante lineamientos que regulan la forma de contribuir y los requisitos que deben cumplir todo contribuyente, por tal motivo veremos cuáles son las obligaciones de los contribuyentes, dentro de la cual se encuentra la emisión de comprobantes fiscales pero para empezar definiremos brevemente lo que se entiende como obligación.

Toda vez que definimos de manera amplia que se entiende por una obligación analizaremos lo que diversos autores nos comentan por “Obligación fiscal” según Raúl Rodríguez Lobato en su libro derecho fiscal, establece que el Derecho Fiscal en México regula no solamente la obligación del contribuyente que consiste en el tener que entregar un crédito líquido al Estado el cual puede exigir su pago de manera coercitiva en caso de falta del mismo¹⁹; sino que también avoca a diversas

¹⁸ Borda, Guillermo, A., *Manual de derecho civil*, Obligaciones, Buenos Aires, La Ley, 2008, p. 140

¹⁹ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México, Oxford university press, 1998, p. 38

obligaciones que tienen los contribuyentes o en casos excepcionales terceras personas, dichas obligaciones fueron creadas con la finalidad de hacer eficaz la recaudación, obligación que se refirió en primer lugar, se dice que este otro tipo de obligaciones fiscales son de naturaleza administrativa toda vez que la autoridad funge como una especie de policía tributaria y gracias a estas las obligaciones derivadas de la causación de un tributo pueden hacerse efectivas.

Es importante comprender que ambos tipos de obligaciones son de naturaleza fiscal, ya que su objeto último es facilitar la recaudación, pero se distinguen una de la otra por su objeto. En el primer caso la obligación derivada de la causación de los tributos el objeto siempre y exclusivamente es un dar, en caso concreto la cantidad que se le entrega al Estado y en el otro supuesto las obligaciones van encaminadas al hacer, cómo lo puede ser la presentación de una declaración, realizar diversos avisos o el hecho de llevar una contabilidad, o un no hacer como lo es el no introducir al país mercancías prohibidas o las cuales no se encuentran debidamente reguladas, o hasta en otros supuestos se pudiera considerar como el de tolerar, refiriendo claro a los casos donde la autoridad ejerce sus facultades de comprobación, el permitir que realicen la visita domiciliaria, inspecciones auditorías, por poner algunos ejemplos, las cuales clasificaremos para términos prácticos de la siguiente manera, las obligaciones de hacer van relacionadas con la determinación de los créditos fiscales, las de no hacer con la prevención de la evasión fiscal, y las de tolerar con la finalidad de la represión a la evasión fiscal.²⁰

Para un mayor entendimiento tenemos por un lado las obligaciones cuyo objeto es el de entregar la cual se denomina para fines de estudio como obligación fiscal sustantiva y la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, no hacer o tolerar para fines pedagógicos se denomina como obligación fiscal formal, pero en cuanto a la forma en que se hace mención tanto en la legislación como en las jurisprudencias y en el lenguaje jurídico es simple y sencillamente como obligación fiscal, la cual alude a las dos tipos de obligaciones definidas, por tal motivo

²⁰ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México, Oxford University press, 1998,

entendiendo lo que se especifica en cada una de ellas podremos nosotros entonces deducir si se trata de una obligación fiscal sustantiva o una obligación fiscal formal. Según Emilio Margáin, la obligación tributaria se define como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, tiene la facultad de exigir a otro denominado contribuyente o sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie²¹. Por otro lado, De la Garza define que la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, donde se puede observar una postura de extremos, pero en realidad cuentan con elementos similares que son de las partes, un acreedor y un deudor y con una similitud en el objeto que es la prestación del tributo.²²

Relación Jurídico Tributaria.

Por último, se cuenta con el elemento de la relación jurídica, elemento que según Brinz y Von Amira está compuesta por dos elementos los cuales son el débito y la responsabilidad, según los autores el débito se entiende como el deber del cumplimiento el cual nace al mismo tiempo que nace la obligación y el segundo elemento la responsabilidad es producto del incumplimiento de la obligación por parte del deudor²³.

En México existe la conocida "Relación jurídica tributaria", la cual se llama así a la relación que tiene los contribuyentes con el gobierno en el ámbito del pago de impuestos, por lo tanto y bajo el orden de definiciones expuestas con anterioridad, entendemos que el contribuyente en este caso sería el deudor y el Estado sería el acreedor, pero en el caso concreto encontramos que el deudor aparte de encontrarse en el supuesto de entregar una prestación de carácter patrimonial, se

²¹ Margáin Barraza, Emilio, *La irretroactividad de las leyes tributarias*, México, Oxford university press, 1992, p. 97

²² Garza de la Vega, Diego Alberto, *Los medios electrónicos en Materia Fiscal*, México, Tirant lo Blanch, 2020

encontrara obligado a hacer, no hacer o tolerar, obligaciones que vienen previstas principalmente en el Código Fiscal de la Federación. Así pues, en la relación jurídica tributaria según Margarita Palomino Guerrero

No es suficiente que la norma contemple el supuesto, es decir, el hecho imponible, se requiere que se produzca la acción –el actuar- para que nazca la obligación por lo que solamente si este encuadra en el supuesto normativo, es en ese preciso momento que se configura la relación jurídica tributaria, por lo que “la relación jurídica que tiene por objeto el tributo, es la relación central del Derecho Tributario, es la que propiamente merece el nombre de Relación jurídica tributaria.”²⁴

Tal es el caso que es frecuente encontrar que diversos tratadistas al hablar de la relación tributaria la confunden con la obligación fiscal sustantiva, ya que asignan sin distinción el mismo significado a los dos conceptos, confusión de significado que es erróneo ya que como lo observaremos a continuación se trata de dos conceptos diferentes, pudiendo suscitar el supuesto de que exista una relación jurídico-tributaria y no exista la obligación fiscal sustantiva. Por lo que muchos tratadistas nos dicen que cuando una persona se dedica a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre este y el recaudador una relación de carácter jurídico tributaria. Por lo que en ese momento ya se deben entre ellas una serie de obligaciones que deberán ser cumplidas aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que se suscite la obligación fiscal, por lo que se entiende que la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes, a diferencia de la obligación fiscal que solo se encuentra a cargo del sujeto pasivo en esta caso denominado como el contribuyente, así pues Margáin elabora la siguiente definición “*La relación Jurídico tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por*

²⁴ Palomino Guerrero, Margarita, *La obligación Tributaria, Revista praxis de la justicia fiscal y administrativa*, México, 2019, págs. 21

la ley tributaria."²⁵expuesto esto se entiende que la relación jurídica tributaria es por así mencionarlo un contrato el cual existen dos partes y ambas partes son susceptibles de derechos y obligaciones, por un lado se encuentre el Estado (recaudador) y por el otro se encuentra el Pueblo (contribuyente) el Estado en este caso tiene el derecho de recaudar y el pueblo tiene la obligación de contribuir lo cual se encuentra fundamentado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y a su vez el gobernado tiene el derecho de exigir se gaste de forma correcta el erario público, en el caso de la relación fiscal va encaminada únicamente a la obligación que tiene el contribuyente hacia con el Estado.

Las obligaciones fiscales a las que se encuentran sometidas las personas físicas y morales con Estado Mexicano se encuentran establecidas en el Artículo 27 del Código Fiscal de la Federación en específico en el apartado B, apartado que establece.

B. Catálogo general de obligaciones:

I. Solicitar la inscripción en el registro federal de contribuyentes,

II. Proporcionar en el registro federal de contribuyentes, la información relacionada con la identidad, domicilio y, en general, sobre la situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código, así como registrar y mantener actualizada una sola dirección de correo electrónico y un número telefónico del contribuyente, o bien, los medios de contacto que determine la autoridad fiscal a través de reglas de carácter general.

III. Manifestar al registro federal de contribuyentes el domicilio fiscal.

IV. Solicitar el certificado de firma electrónica avanzada.

V. Anotar en el libro de socios y accionistas, la clave en el registro federal de contribuyentes de cada socio y accionista y, en cada acta de asamblea, la clave de los socios o accionistas que concurran a la misma.

²⁵ Margáin Barraza, Emilio, *La irretroactividad de las leyes tributarias*, México, Oxford University press, 1992, p. 130

VI. Presentar un aviso en el Registro Federal de Contribuyentes, a través del cual informen el nombre y la clave en el Registro Federal de Contribuyentes de los socios, accionistas, asociados y demás personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que por su naturaleza formen parte de la estructura orgánica y que ostenten dicho carácter conforme a los estatutos o legislación bajo la cual se constituyen, cada vez que se realice alguna modificación o incorporación respecto a estos, así como informar el porcentaje de participación de cada uno de ellos en el capital social, el objeto social y quién ejerce el control efectivo, en los términos de lo que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. Tratándose de las sociedades cuyas acciones están colocadas entre el gran público inversionista, se deberá presentar la información a que se refiere esta fracción respecto de las personas que tengan control, influencia significativa o poder de mando dentro de la persona moral. Asimismo, deberán informarse los nombres de los representantes comunes, su clave en el Registro Federal de Contribuyentes y el porcentaje que representan respecto del total de acciones que ha emitido la persona moral. Para los efectos de este párrafo se entenderá por control, influencia significativa o poder de mando, lo que al efecto se establezca en las reglas de carácter general que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

VII. Solicitar la inscripción de los contribuyentes a los que se realicen los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como proporcionar correo electrónico y número telefónico de los mismos, o bien, los medios de contacto que determine la autoridad fiscal a través de reglas de carácter general.

VIII. Exigir a los otorgantes de las escrituras públicas en que se hagan constar actas constitutivas, de fusión, escisión o de liquidación de personas morales, que comprueben dentro del mes siguiente a la firma, que han presentado solicitud de inscripción, o aviso de liquidación o de cancelación, según sea el caso, en el registro federal de contribuyentes, de la persona moral de que se trate, debiendo asentar en su protocolo la fecha de su presentación; en caso

contrario, el fedatario deberá informar de dicha omisión al Servicio de Administración Tributaria dentro del mes siguiente.

IX. Asentar en las escrituras públicas en las que hagan constar actas constitutivas o demás actas de asamblea, la clave en el registro federal de contribuyentes que corresponda a cada socio y accionista o representantes legales, o en su caso, verificar que dicha clave aparezca en los documentos señalados, cerciorándose que la misma concuerda con la cédula respectiva.

X. Presentar la declaración informativa relativa a las operaciones consignadas en escrituras públicas celebradas ante los fedatarios públicos, respecto de las operaciones realizadas en el mes inmediato anterior.

Dentro de las obligaciones que se establecen en el Código Fiscal de la Federación para nuestro estudio es importante resaltar los establecidos en la fracción primera solicitar la inscripción en el registro federal de contribuyentes y segunda Solicitar el certificado de firma electrónica avanzada. Ya que estos nos permiten emitir los comprobantes fiscales objeto de estudio del presente, ahora analizaremos estas dos obligaciones de los contribuyentes.

Registro Federal de Contribuyentes

Para empezar, es importante mencionar que la administración federal cuenta con un padrón de contribuyentes el cual otorga a cada uno de estos una homoclave de identificación conocida como RFC, según Carlos Alberto Ortega Carreón en su libro titulado Derecho Fiscal, establece lo siguiente: “El Registro Federal de Contribuyentes (RFC) es un instrumento de identificación fiscal, a través del cual la autoridad lleva un padrón de las personas físicas y morales que realizan actividades gravadas y que, por consiguiente, se encuentran obligadas a tributar.”²⁶

De tal modo podemos entender que como primera obligación de toda persona física o moral que pretenda realizar actividades económicas susceptibles de una carga impositiva es el de registrarse ante el servicio de administración tributaria conocido

²⁶ Ortega Carreón, Carlos Alberto, *Derecho fiscal*, segunda edición, México, Editorial Porrúa, 2015, p. 91

como SAT, a fin de que se le otorgue su clave de identificación, la cual como ya vimos se conoce como RFC, aunado a esto Carlos Alberto Ortega Carreón nos dice en el mismo libro que;

No obstante, lo anterior, en este registro también se encuentran inscritas las personas morales cuyo fin no es lucrativo, es decir, que para efectos del impuesto sobre la renta no se consideran contribuyentes, pero que pueden recibir donativos o adquirir bienes y servicios por los cuales deberán enterar las retenciones que efectúen o que les hubiesen trasladado, así como expedir recibos que contengan el número de autorización de la autoridad para recibir dichos donativos.”²⁷

Así mismo se pueden observar que aparte de las personas que realicen actividades lucrativas, también las personas morales que pretendan recibir donativos es importante su inscripción ante el SAT obteniendo su Registro Federal de Contribuyentes, toda vez que estas compañías subsisten principalmente mediante la recepción de apoyos de otras personas las cuales en la mayoría de los casos buscan realizar un donativo el cual harán deducible de impuestos y la forma que se puede acreditar dicha operación es a través de la emisión de un Comprobante Fiscal Digital por Internet, comprobante que únicamente puede ser emitido por una persona que cuente con una Firma Electrónica, Firma que se otorga en las oficinas del SAT y como requisito para que se te entregue la misma es necesario contar con tu RFC, por tal motivo nos queda claro que aunque no seas en si una persona susceptible de contribuir al gasto público de igual forma te encuentras obligado a tramitar dicho Registro.

Firma Electrónica Avanzada.

Otra de las obligaciones como contribuyente es de adquirir tu “Firma Electrónica Avanzada” conocida coloquialmente como “FIEL” la obligación de adquirir la FIEL por parte de los contribuyentes se encuentra establecida a partir de las reformas al

²⁷ Ortega Carreón, Carlos Alberto, *Derecho fiscal*, segunda edición, México, Editorial Porrúa, 2015, p. 91

Código Fiscal de la Federación, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio y 27 de diciembre de 2006, todos los contribuyentes están obligados a tramitarla, lo cual se estableció en el Artículo 17 D del Código Fiscal de la Federación. Según Carlos Alberto Ortega Carreón describe a la FIEL como *“Consiste en un conjunto de datos que se adjuntan a un mensaje electrónico, cuyo propósito es identificar al emisor del mensaje como autor legítimo de éste, tal y como si se tratara de una firma autógrafa.”*²⁸ Así mismo se entiende que los principales atributos de la FIEL gracias a sus características tecnológicas son de verificar los mensajes recibidos y de identificar el autor del mensaje.

Según un portal del gobierno de México establece que la FIEL:

Brinda seguridad a las transacciones electrónicas de los contribuyentes, con su uso se puede identificar al autor del mensaje y verificar que no haya sido modificado.

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

Como se puede observar dicha firma electrónica es una herramienta informática que se utiliza en la actualidad para realizar diversos trámites en plataformas digitales principalmente en la secretaría de hacienda, pero dada la seguridad que posee dicha firma existen otras dependencias que brindan servicios en línea gracias a que los usuarios pueden firmar diversos trámites con la FIEL, dichas dependencias son el Banco de México, la Secretaría de la Función Pública, la Secretaría de Economía y el Instituto Mexicano del Seguro Social, tal es la seguridad y credibilidad que posee dicha firma que existen tribunales judiciales que permiten el desarrollo de los juicios a través de portales electrónicos los cuales se conocen coloquialmente como juicios en línea.

²⁸ Ortega Carreón, Carlos Alberto, *Derecho fiscal*, segunda edición, México, Editorial Porrúa, 2015, p. 100

De manera amplia para su mayor comprensión podemos decir que la forma en que opera y lo que hace tan segura dicha firma electrónica es “La “llave o clave privada” que únicamente es conocida por el titular de la FIEL, y que sirve para cifrar datos. La “llave o clave pública”, disponible en Internet para consulta de todos los usuarios de servicios electrónicos, con la que se descifran datos. En términos computacionales es imposible descifrar un mensaje utilizando una llave que no corresponda.”

La implementación de la firma electrónica se ha realizada en diferentes países que se encuentran en la Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico (OCDE) los cuales son Corea, Dinamarca, Eslovaquia, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Holanda, Hungría, Irlanda, Islandia, Italia, Japón, Suecia y Turquía²⁹. La implementación en tantos países nos permite entender la credibilidad que tiene dicha firma a nivel mundial.

Ahora bien, teniendo en cuenta estas obligaciones de los contribuyentes contamos con dos elementos básicos dentro del derecho fiscal mexicano que nos ayudan a la práctica del mismo, el primero el RFC el cual se comprende que nos ayuda a tener un registro veraz de los contribuyentes y en segundo plano la FIEL, la cual nos permite dotar de credibilidad los documentos, trámites y en general cualquier gestión que realice una persona afiliada al padrón de contribuyentes, estos dos conceptos nos permiten entonces continuar con uno de los conceptos principales a debatir, los comprobantes fiscales, concepto que se describe a continuación.

COMPROBANTES FISCALES.

Primero es importante definir qué se entiende por comprobante, por lo cual mencionaremos varias definiciones, según El Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México lo define como: “Que comprueba,

²⁹ Ortega Carreón, Carlos Alberto, *Derecho fiscal*, segunda edición, México, Editorial Porrúa, 2015, p. 319

comprobar: del latín comprobare, de cum, con, y probare, aprobar; verificar, confirmar una cosa, cotejando con otra o repitiendo las demostraciones que la prueben y acrediten como cierta.”³⁰

El Instituto de Investigaciones Jurídicas en su libro de diccionario jurídico mexicano define a los comprobantes fiscales de la siguiente manera:

II. Son los documentos necesarios para poder deducir o acreditar físicamente (a. 29, CFF), Los comprobantes fiscales o con requisitos fiscales son los que reúnen los elementos que establecen los aa. 29 y 29 A del CFF; además cuando las leyes tributarias se refieran a la obligación de expedir comprobantes, estos deberán satisfacer estos extremos: en primer lugar, los comprobantes deberán ser impresos en establecimientos autorizados por la SHCP que reúnan los requisitos que al efecto se establezcan en reglas generales...³¹

Según Carlos Alberto Ortega Carreón se entiende como comprobantes fiscales:

Los comprobantes Fiscales representan la forma de documentar las operaciones que normalmente realiza un contribuyente, es decir, guardan el historial de los ingresos, gastos, inversiones y en general todo lo relacionado con sus actividades por las cuales está obligado a contribuir.

Además, son indispensables para poder, para efectos fiscales, deducir de los ingresos obtenidos, así como acreditar que se ha pagado un servicio y hasta una contribución.

³⁰ Instituto de investigaciones jurídicas, *diccionario jurídico mexicano*, Editorial Porrúa, 1982, tomo II, p.

³¹ Instituto de investigaciones jurídicas, *diccionario jurídico mexicano*, Editorial Porrúa, 1982, tomo II, p.

Por tal motivo se entiende que un comprobante fiscal no únicamente sirve para acreditar un intercambio entre dos personas por una transacción que pecuniaria, sino también sirve para llevar una bitácora de los movimientos realizados de cualquier contribuyente, lo cual es conducente gracias a los requisitos que veremos forman parte de cada comprobante fiscal, los mismos sirven ya que la emisión de cada uno lleva una consecución lo cual permite tener una clara idea de la fecha en que fue emitido impidiendo se pueda alterar el orden o modificar alguno, de hecho es preciso indicar que una vez emitido un comprobante fiscal el mismo quedará en el registro de las facturas de los contribuyentes y se podrá cancelar toda vez que el receptor acepte la cancelación del mismo, pero como se precisa, este constará en la base como comprobante cancelado.

Dentro de los comprobantes fiscales existentes se pueden clasificar en dos grupos según Ortega Carreón, los comprobantes fiscales simplificados y los comprobantes fiscales que cumplen con todos los requisitos fiscales, los cuales se utilizan para efectos de fiscalización, según Ortega Carreón describe los comprobantes fiscales como: *“Los comprobantes fiscales simplificados son los que entregan las personas que prestan servicios o enajenan bienes al público en general, y se expiden cuando el adquirente no solicita un comprobante con todos los requisitos fiscales.”*³²

Así pues, podemos entender que la definición y el entendimiento de los comprobantes fiscales van encaminados a comprobar la relación comercial entre dos personas pero no tiene una finalidad fiscal, por poner un ejemplo se utiliza para comprobar un intercambio de mercancías o servicios prestados a cambio de una retribución monetaria pero dicha transacción no tiene el ánimo de ser acreditada ante el fisco para fines acreditables deducibles, esta práctica resulta del hecho que en la actualidad las primeras relaciones comerciales se formalizan ante la celebración de contratos, pero muchas veces al existir una relación comercial

³² Ortega Carreón, Carlos Alberto, *Derecho fiscal*, segunda edición, México, Editorial Porrúa, 2015, p. 141

“confiable” entre los sujetos que participan en esta y por temas de practicidad todo intercambio lo hacen en lo subsecuente por palabra o mediante correos electrónicos y es en donde cuando la emisión de una factura surte efectos como medio de prueba de dicha transacción.

Por otro lado, según el autor los comprobantes para efectos fiscales deben reunir los requisitos y características que establece la legislación fiscal aplicable toda vez que dichos requisitos son los que le dan la calidad de comprobantes válidos, pues según el autor manifiesta *“Estos comprobantes permiten la disminución de un gasto sobre ingresos (deducción) y la disminución de impuestos contra lo que se tiene a cargo (acreditamiento), y a la vez comprobar el ingreso percibido por esa operación.”* Como bien se precisó al principio la emisión de los comprobantes fiscales tiene como fin último el poder ser presentados ante el fisco y que este a su vez tenga como ciertas las operaciones que en ellos se establecen y les dote de validez para que puedan ser presentado dentro de la contabilidad de los contribuyentes, toda vez que la autoridad acepte dichos comprobantes estos se podrán considerar como legítimos lo que se entiende como que el contribuyente pudo acreditar dicho comprobante, consecuentemente el contribuyente buscaría relacionar los gastos realizados en dichas facturas con la finalidad de hacerlos deducibles, operación la cual describiremos con mayor precisión más adelante.

La importancia del recabar un comprobante fiscal es que el contribuyente que pagó por un servicio o un bien cuente con un comprobante de la transacción realizada, ya que esto le permitirá realizar la disminución pertinente con relación a sus ingresos cosa que ya hemos mencionado y se le conoce como deducción o bien en el caso del IVA disminuir el impuesto que se tiene a cargo pagado al incurrir en esos gastos o lo que fue cobrado a los clientes al momento de vender, así mismo además de ser su comprobante de las operaciones realizadas en un periodo fiscal sirve como una de las principales fuentes de la información al momento de calcular los impuestos a pagar.

De la misma forma Ortega Carreón confirma lo que hemos comentado tal y como lo precisa en su libro lo cual cito: “*Para que se le pueda dominar comprobante para efectos Fiscales, el comprobante debe de reunir la serie de requisitos y características que marca la legislación fiscal vigente.*”³³

De lo que entendemos la obligación de atender lo señalado en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación así pues analizaremos los diferentes tipos de comprobantes fiscales que reconoce el servicio de administración tributaria.

Así mismo el Servicio de Administración Tributaria en su guía de llenado de los comprobantes fiscales establece que los mismos se deben de emitir por los actos o actividades que se realicen, por los ingresos que perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen los contribuyentes ya sean personas físicas o morales. Por lo cual emiten un instructivo de llenado el cual permite que dichos documentos técnicos, especifiquen la estructura, forma y sintaxis que deben de contener los CFDI que emitan los contribuyentes los cuales permiten los mismos se integren de una manera organizada, para lo cual han actualizado dicho comprobante en diferentes versiones desde la fecha de su implementación en la actualidad vamos en la versión 4.0

Requisitos

Los requisitos que deben de tener los comprobantes fiscales se encuentran establecidos en el Anexo 20 de la Miscelánea Fiscal para el 2022³⁴, para lo cual establece que como primer requisito el Comprobante Fiscal Digital por Internet debe

³³ Ortega Carreón, Carlos Alberto, *Derecho fiscal*, segunda edición, México, Editorial Porrúa, 2015, p. 143

³⁴ Servicio de Administración Tributaria, Anexo 20, *Guía de llenado de los comprobantes fiscales por internet*, 2021, p. 3
http://omawww.sat.gob.mx/tramitesyservicios/Paginas/documentos/Anexo_20_Guia_de_llenado_CFDI.pdf

de especificar qué tipo de versión es el cual se desprende del sistema que esté utilizando el contribuyente para la emisión de los comprobantes, debe de contener un número de serie que se utiliza por el contribuyente para el control de sus comprobantes emitidos, también se aplica un número de folio el cual sirve a los contribuyentes para llevar un control interno, debe de contener la fecha de emisión del mismo la fecha de recepción y la fecha de certificación dichas fechas deben de estar establecidas en día, mes, año y hora con minutos, segundos y decimas de segundos según lo establece el anexo referido, debe de contener el sello, el cual es un sello digital del comprobante fiscal generado con el certificado del sello digital del contribuyente emisor del comprobante el referido funge como la firma del emisor del comprobante y lo integra el sistema que utiliza el contribuyente para la emisión del comprobante. Dentro de estos requisitos se encuentra la forma de pago la cual se registra con una clave dependiendo el caso en particular, en el caso de que el pago se reciba en efectivo tendrá una clave 01, en caso de haber recibido el pago mediante un cheque nominativo tendrá la clave 02, en los casos en que los pagos sean a través de una transferencia electrónica la clave será la 03 y si está pendiente de definir la forma en recibir dicha contraprestación la clave será 99, también es importante que el certificado establezca la moneda en la cual se realizó la transacción las cuales permite el dólar americano o los pesos mexicanos, en caso de que el comprobante ampare una operación realizada en moneda extranjera este debe de establecer el tipo de cambio utilizado en la transacción, debe de contener el total, el régimen fiscal del contribuyente emisor y el tipo de comprobante los cuales veremos más adelante los tipos de comprobantes fiscales que existen, el lugar de expedición de los mismos, el concepto, cantidad, la clave de unidad dependiendo la forma en que se comercie la mercancía en caso de que sea una mercancía claro, la descripción ya sea del bien o servicio propio de la empresa en este apartado se da un espacio para que se llene con hasta mil caracteres alfanuméricos, los impuestos pagados, las retenciones realizadas en caso de que sean documentos importados, el número de pedimento de importación, el revisar estos requisitos que se establecen en el anexo 20 de la miscelánea fiscal nos permiten entender las medidas de seguridad que se implementan para la

identificación de cada uno de los comprobantes dichos requisitos influyen en que hacen casi imposible las alteraciones de los mismos.

Tipos de comprobantes fiscales.

Los tipos de comprobantes fiscales también se encuentran establecidos en el Anexo 20 de la miscelánea fiscal la cual establece que existe 6 tipos de comprobantes fiscales, el comprobante de ingreso, comprobante de egreso, comprobante de traslado, comprobante de recepción de pagos, comprobante de nómina y comprobantes de retenciones e información de pagos, para efectos de mayor comprensión a continuación se manifiesta lo que dicho Anexo de la miscelánea nos dice que se entiende por cada uno de ellos, según el Anexo 20 de la miscelánea fiscal se entiende por:

Comprobante de Ingreso. - Se emiten por los ingresos que obtienen los contribuyentes, ejemplo: prestación de servicios, arrendamiento, honorarios, donativos recibidos, enajenación de bienes y mercancías, incluyendo la enajenación que se realiza en operaciones de comercio exterior, etc.³⁵

Estos comprobantes son emitidos por todos los contribuyentes que reciben un ingreso lo cual constituye en que exista un incremento en su patrimonio, dicho comprobantes nos servirán en un futuro como ya hemos comentado como principal referencia para constituir nuestra base fiscal.

Comprobante de Egreso. - Amparan devoluciones, descuentos y bonificaciones para efectos de deducibilidad y también puede utilizarse para corregir o restar un comprobante de ingresos en cuanto a los montos que

³⁵ Servicio de Administración Tributaria, Anexo 20, *Guía de llenado de los comprobantes fiscales por internet*, 2021, p. 55

http://omawww.sat.gob.mx/tramitesyservicios/Paginas/documentos/Anexo_20_Guia_de_llenado_CFDI.pdf

*documenta, como la aplicación de anticipos. Este comprobante es conocido como nota de crédito.*³⁶

Tal y como se describe estos comprobantes tienen la finalidad de corregir ingresos que se hayan recibido, pero por en el transcurso del tiempo y en vista de las relaciones comerciales existentes entre los contribuyentes es necesaria que se corrija alguna cantidad ya sea por devolución, descuento o alguna bonificación.

El siguiente comprobante tiene una mayor complejidad ya que es el comprobante de traslado y este tiene dos formas en las que puede ser emitido primero es importante describir lo que se entiende por comprobante de traslado, según la autoridad fiscal entiende por: “Comprobante de Traslado. - Sirve para acreditar la tenencia o posesión legal de las mercancías objeto del transporte durante su trayecto.”

Esta calidad de posesión y traslado de mercancías se puede dar de manera directa o de manera indirecta, la cual la primera se da según el Anexo 20.

Emisión de CFDI de traslado por el propietario de las mercancías cuando las transporte el mismo. Los propietarios de mercancías nacionales que formen parte de sus activos podrán acreditar únicamente el transporte de dichas mercancías mediante un CFDI o la representación impresa de dicho CFDI expedido por ellos mismos, con valor cero y la clave genérica del receptor a que hace referencia la regla 2.7.1.26. especificando en clase de bienes o mercancías el objeto de la transportación de las mercancías.” Se puede observar que es de manera directa por que en este caso el traslado de las mercancías es directamente por el propietario de estas, siendo necesario el CFDI para poder acreditar las mercancías en posesión; por otro lado, los comprobantes de traslado de manera indirecta se entienden según el Anexo referido como “Emisión de CFDI por el transportista, siempre que el

³⁶ *Idem.*

propietario de las mercancías contrate los servicios de transportación. Los contribuyentes dedicados al servicio de autotransporte terrestre de carga deberán expedir el CFDI que ampare la prestación de este tipo de servicio mismo que deberá contener los requisitos establecidos en el artículo 29-A del CFF, o bien, podrán expedir un comprobante impreso con los siguientes requisitos independientemente de los requisitos que al efecto establezca la SCT mediante su página de Internet para la denominada carta de porte.³⁷

En este caso se puede entender que el hecho de que se esté transportando una mercancía se considera como una prestación que fue contratado por un contribuyente el cual es el propietario de una mercancía y por otro caso otro sujeto que funge como transportador, por lo cual es necesario se emita la factura establecida en el Código Fiscal de la Federación para efectos de amparan la tenencia de la misma en el proceso de transportación.

Los comprobantes de recepción de pagos los describe el Anexo 20 como

*Es un CFDI que incorpora un complemento para recepción de pagos, el cual debe emitirse en los casos de operaciones con pago en parcialidades o cuando al momento de expedir el CFDI no se reciba el pago de la contraprestación y facilita la conciliación de las facturas contra pagos.*³⁸

³⁷ Servicio de Administración Tributaria, Anexo 20, *Guía de llenado de los comprobantes fiscales por internet*, 2021, p. 55
http://omawww.sat.gob.mx/tramitesyservicios/Paginas/documentos/Anexo_20_Guia_de_llenado_CFDI.pdf

³⁸ Servicio de Administración Tributaria, Anexo 20, “Guía de llenado de los comprobantes fiscales por internet”, 2021, p. 55
http://omawww.sat.gob.mx/tramitesyservicios/Paginas/documentos/Anexo_20_Guia_de_llenado_CFDI.pdf

Este tipo de comprobantes se da principalmente cuando los pagos por una mercancía o una prestación se realiza mediante parcialidades lo cual permite se amparen actividades que se realicen de esta forma y no en una sola exhibición, ya que si bien es un comprobante fiscal, hay que recordar que no son las únicas formas de comprobar las actividades comerciales que tienen los contribuyentes, los cuales permiten la existencia de este comprobante en específico de aclarar posibles confusiones que puedan surgir entre la autoridad y los sujetos obligados.

Los comprobantes de Nómina según el servicio de administración tributaria son:

Un CFDI al que se incorpora el complemento recibo de pago de nómina, el cual debe emitirse por los pagos realizados por concepto de remuneraciones de sueldos, salarios y asimilados a estos, es una especie de una factura de egresos.³⁹

La naturaleza de este comprobante fiscal es un tanto diferente a las ya vistas toda vez que hemos visto que normalmente los comprobantes se expiden por la persona que recibe un ingreso, pero en este caso es necesario analizar el fondo de estos comprobantes ya que los emite los contribuyente que tienen a su cargo empleados y cada vez que estos realizan el pago de sus salario a estos, es necesario que emitan el comprobante fiscal de nómina, ya que como sabemos las personas que se encuentran dentro del régimen de asalariados o asimilados a salario la forma en que cumplen con su pago de Impuesto Sobre la Renta es a través de la retención realizada por sus patrones, lo cual es lógico que el Estado busque el control de estas actividades a través de la persona que tiene la obligación sustantiva dejando en una misma persona la obligación formal, lo cual podemos entender que suene lógico la forma en que se emiten estos comprobantes.

Por último, los comprobantes de retención e información de pagos se expiden según dicho anexo:

³⁹ *Idem.*

...en las operaciones en las cuales se informa de la realización de retenciones de impuestos, incluyendo el caso de pagos realizados a residentes en el extranjero para efectos fiscales y las retenciones que se les realicen; este tipo de comprobante no forma parte del Catálogo tipo de comprobante porque éste se genera con el estándar contenido en el rubro II. del Anexo 20.⁴⁰

Este comprobante se da en los casos que los contribuyentes tienen la obligación de hacer la retención y no se encuentran en el supuesto de que dicha retención sea causada por la relación que exista entre obrero patrón.

De manera rápida explico que las emisiones de los comprobantes fiscales tienen un control a través de productos y servicios la cual se integra por una clave de 8 dígitos los cuales encuentran divididas en cuatro, los primeros dos dígitos corresponden a lo que se denomina como “división”, los siguientes dos dígitos se denominan “Grupo”, seguidos por la “clase” y para finalizar lo denominado como “producto”, esta clave nos permite el poder identificar las facturas en cuanto al fin de las mismas, la cual es posible su llenado con ayuda de la guía que se encuentra en el Anexo 20.

La emisión de los comprobantes fiscales tienen principalmente su fundamento en el artículo 29 y 29-A del Código fiscal de la Federación, pero como sabemos el derecho fiscal es bastante complejo por lo cual y para fines prácticos en cuanto a sus actualizaciones de forma y cambios que se pudieran suscitar por los efectos de las practicas que se den en la emisión de estos la emisión y regulación de estos se llevan a través del Anexo 20 de la Resolución de la miscelánea fiscal que se publica año con año, la cual no siempre tiene grandes cambios pero el hecho de que las

⁴⁰ Servicio de Administración Tributaria, Anexo 20, “Guía de llenado de los comprobantes fiscales por internet”, 2021, p. 55

http://omawww.sat.gob.mx/tramitesyservicios/Paginas/documentos/Anexo_20_Guia_de_llenado_CFDI.pdf

formalidades se establezcan aquí, permite la posibilidad de mejorar los comprobantes sin procesos tan complicados, lo cual se puede ver a través de las evoluciones de las diversas versiones que han existido a lo largo de la implementación de los CFDI's lo cual revisando dicho anexo vemos lo preciso que busca que sean la autoridad fiscal para su fácil y precisa identificación, el hecho de que nos especifiquen tantos requisitos y el poder conocer las formas en que catalogan los comprobantes nos permiten de igual forma a los contribuyentes el poder ser parte eficaz del sistema de contribución que existe en nuestro Estado.

En México aparte de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet también se cuentan con otro tipo de Comprobantes Fiscales que son, la Factura, la Nota de Crédito, Recibo de Honorarios, Recibo de arrendamiento y el Recibo de donativos. La "factura", es un comprobante utilizado para comprobar que existe una transacción principalmente mercantil por la cual una persona recibe una mercancía o servicio y la otra entrega una remuneración utilizada de manera general por personas físicas y morales que realicen actividades empresariales.

La "nota de crédito" se utiliza para comprobar cambios o modificaciones que sufren las facturas emitidas principalmente con el objetivo de disminuir o aumentar el monto que amparen las mismas, se podrían considerar que son accesorias a las facturas.

El "recibo de honorarios" como su nombre lo indica se emite cuando se presta algún servicio, dicho servicio tiene que ser emitido por una persona física ya que si esta se llevara a través de una persona moral se entendería más como una actividad comercial ya que es reiterativa y se presume que la constitución de esta persona moral es con el fin de llevar a cabo una reiterada conducta lucrativa, así mismo la emisión de estos comprobantes deben contener en sí la retención del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, entregando una constancia de retención para que las persona que reciban dicho servicio puedan acreditar el pago de dicho impuesto. Los recibos de arrendamientos son expedidos por las personas

que se dedican a rentar algún bien ya sea mueble o inmueble el cual de igual forma tiene que emitirse con la retención del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, y entregando una constancia de retención para que las persona que reciban dicho servicio puedan acreditar el pago de dicho impuesto.

Y por último el recibo de donativos se utiliza cuando una donataria autorizada recibe una donación, la cual se pretende hacer deducible para efectos fiscales debiendo reunir los requisitos fiscales ya conocidos. Pues bien podemos darnos cuenta que los comprobantes fiscales en México son varios pero analizándolos podemos concluir que los comprobantes fiscales digitales por internet nos dan una mayor certeza y validez por los requisitos tan exhaustivos que deben de cumplir, lo cual nos favorece como sociedad para tener una fiscalización con mayor transparencia tanto del lado de los órganos fiscalizadores hacia los contribuyentes como del lado de los contribuyentes a la hora de realizar sus cálculos correspondientes.

De la Tributación.

Como bien sabemos los hombres somos seres sociales por naturaleza, lo cual una de las principales razones que nos han permitido el subsistir en el mundo es la sociedad, cuando se crea lo sociedad estudios que han realizado sociólogos destacan la necesidad del hombre por organizarse, lo cual lleva miles de años en el mundo lo que motivo surgiera sujetos responsables de administrar y velar por el bien común de una sociedad de lo cual surge lo que conocemos Estado, un Estado está conformado por Territorio, Gobierno y Población⁴¹, aunado a esto debe de existir una carta magna (en el caso de México, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos) la cual el gobierno debe de garantizar que dentro del territorio delimitado en el cual goza de “poder”, los gobernados denominados población gocen de los derechos establecidos es carta magna, administración la cual dentro del territorio mexicano está distribuida en la división de poderes que comprende los poderes Ejecutivos, Legislativos y Judiciales, poderes que ya

⁴¹ Porrúa Pérez, Francisco, Teoría del estado, Editorial Porrúa, México, 1954, p. 87

conocemos en aspectos generales en qué consisten. Así mismo la rama del derecho que nos permite estudiar la convivencia de estos poderes entre sí y con los gobernados es el derecho administrativo el cual se define como:

Derecho Administrativo: Es la rama del derecho público que tiene por objeto regular la actividad de la administración pública, encargada de satisfacer las necesidades esenciales de la colectividad. es por excelencia el derecho de la administración. esto significa también que el derecho administrativo no es el único que regula la actividad administrativa. la actual y acentuada intervención de la administración en la economía, obliga, p. e., a la actividad administrativa a someterse a las normas del derecho privado. aunque a veces estas últimas en tal condición se publican y adquieren la naturaleza de normas administrativas, o que se presenten como régimen ordinario de esa actividad y se privatice la administración.⁴²

Pues bien es preciso que dentro de las facultades que tienen cada uno de estos nos enfoquemos en el poder que se encargada de la administración del Estado. El poder Ejecutivo según los artículos 89 y 90 de la Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos está facultado para administrar los recursos de la hacienda pública, según el diccionario jurídico del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México:

Hacienda Pública: La hacienda Pública es el conjunto de ingresos, propiedades y gastos de los entes públicos, y constituyen un factor de gran importancia en el volumen de la renta nacional y su distribución entre los grupos sociales.⁴³

De este concepto podemos entender que un Estado de Derecho dispone como cualquier otra persona llámese física o moral de una especie de patrimonio la cual

⁴² Instituto de investigaciones jurídicas, *diccionario jurídico mexicano*, Editorial Porrúa, 1982, tomo II, p.

⁴³ *Ibíd*em, p.418

conocemos como Hacienda Pública, dicho patrimonio son todas las propiedades que se encuentran a nombre del gobierno, los ingresos de los cuales es susceptible de percibir y de los gastos que necesita hacer para su buen funcionamiento, en nuestro caso nos importa entender los ingresos ya que son del cual parte la obligación de los gobernados de contribuir al gasto público, es preciso citar lo que se entiende por ingreso según el diccionario que hemos estado utilizado emitido por nuestra máxima casa de estudios, la cual establece que

Ingresos del Estado: El sector público requiere para el cumplimiento de las funciones que le atribuye el orden jurídico, de un conjunto de medios financieros, que son los ingresos públicos. La existencia de decisiones económicas determinadas por el sector público en virtud del poder de coacción sobre las voluntades individuales es una autonomía del sistema económico conforme al cual esté organizada la sociedad; esto es, ese sector público siempre requerirá de los ingresos necesarios para realizar sus funciones.⁴⁴

Dentro de los cuales se dividen principalmente en dos tipos los Ingresos ordinarios y los Ingresos Extraordinarios, los ingresos ordinarios son los recaudados en forma regular por el Estado, tales como: los impuestos; los derechos; los ingresos por la venta de bienes y servicios de los organismos y empresas paraestatales; y los Ingresos Extraordinarios son recursos que no se obtienen de manera regular por parte del Estado, tales como: la enajenación de bienes nacionales; contratación de créditos externos e internos (empréstitos) o emisión de moneda por parte del Banco de México. Dentro de los ingresos ordinarios se encuentran los ingresos corrientes y los ingresos de capital, los ingresos corrientes provienen de la actividad fiscal del Estado, principalmente la recaudación de impuestos y operaciones de los organismos paraestatales. Las contribuciones se encuentran establecidas en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación dentro del cual se establece que las

⁴⁴ Instituto de investigaciones jurídicas, *diccionario jurídico mexicano*, Editorial

Porrúa, 1982, tomo II, p. 206

contribuciones se dividirán en impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras, en nuestro caso nos enfocaremos en los impuestos, el termino impuestos proviene de la palabra Imposición, del *lati impositio, onis*, carga, tributo u obligación que se impone. Según el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México establece que

La imposición como instrumento de financiamiento del estado ha variado en importancia en el transcurso de la historia y ha asumido características peculiares en diversos lugares. sin embargo, existen en la teoría fiscal un conjunto de principios de la imposición que supuestamente deben regir los sistemas tributarios. estos principios varían dependiendo el papel que se asigne a tales sistemas desde una perspectiva ideológica, así como desde el ángulo de la política económica.⁴⁵

Y el Código Fiscal de la Federación nos describe a los impuestos en su Artículo 2 fracción I:

*I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.*⁴⁶

En este sentido encontramos que a lo largo de la historia del Gobierno Mexicano han existido varios impuestos algunos que siguen vigentes y otros que han sido eliminados, dentro de estos impuestos existen divisiones en impuestos federales, estatales y municipales, los impuestos federales son los impuestos que conforman la mayor proporción de impuestos recaudados por el gobierno público, y dentro de

⁴⁵ Instituto de investigaciones jurídicas, *diccionario jurídico mexicano*, Editorial Porrúa, 1982, tomo II, p. 305

⁴⁶ Código Fiscal de la Federación, Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, México.

estos impuestos se encuentran principalmente dos el impuesto que grava la riqueza del contribuyente conocido en México como el Impuesto Sobre la Renta por sus siglas ISR y el impuesto que grava el consumo, conocido como Impuesto al Valor Agregado por sus siglas IVA.

Estos impuestos están conformados por elementos que ya hemos explicado de manera general, pero en esta parte del estudio nos enfocaremos primero de manera general en cómo es que se deben calcular, para después hablar de las particularidades de cada uno de estos impuestos, dentro de estos elementos se encuentran sujeto, que es la persona obligada, objeto, que es la finalidad del gravamen, base, que es la forma en que se conforma la masa tributaria, tasa, que es el porcentaje que se aplica a la base para llegar al impuesto y la tarifa, que son los niveles establecidos por una norma para gravar el enriquecimiento de una persona. Dentro de estos elementos que conforman el impuesto analizaremos a continuación que es la base, la cual conocemos coloquialmente como base gravable, esta base existe en todos los impuestos y dependiendo del caso en específico tiene sus particularidades para conformarse pues no es lo mismo como se conforma en el IVA a como se conforma en el ISR.

Base Gravable.

La base gravable es el valor sobre el cual un impuesto debe de ser determinado, esta base se puede determinar por periodos la cual dependiendo del número de veces que ocurra un determinado supuesto puede incrementar y hace pues según lo que se establezca por la ley que regule cada impuesto existirán oportunidades de deducirse.

En el caso específico del Impuesto Sobre la Renta la Base Gravable se da a partir de todos los ingresos brutos obtenidos en un año, los cuales estén sujetos a incrementar o modificar el patrimonio, según la Ley del Impuesto Sobre la Renta existen varios regímenes que dividen las formas de percibir un ingreso personal, y estos ingresos se integran para conformar la base gravable.

Según la Ley del Impuesto al Valor Agregado están obligados al pago de este impuesto todas las personas tanto físicas como morales que, en territorio nacional realicen los actos o actividades que comprendan la enajenación de bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes e importen bienes o servicios, y de manera general la forma en que se constituye este impuesto es aplicando la tasa del 16% (dieciséis por ciento) a los valores que se le otorgue por dicha mercancía o servicios por parte del contribuyente, así pues se puede entender que en el caso del Impuesto al Valor Agregado la base gravable es el precio que el vendedor de un producto o servicio cree que constituye lo necesario para poder cubrir sus costos de operación y poder obtener una ganancia de la comercialización de este. En este caso citamos la forma de conformar la base gravable de dos impuestos nomas, porque son los impuestos que se refirieron en la Jurisprudencia analizada, pero en cada impuesto la forma de determinar su base gravable es diferente la cual debe de estar indicada de manera precisa en la ley que lo regule.

Cada contribuyente está obligado a determinar su base gravable, así como determinar su impuesto, los cuales se dan a conocer al fisco a través de sus declaraciones fiscales, la declaración fiscal según el diccionario jurídico utilizado es

Declaración Fiscal: Es la manifestación que efectúa el contribuyente por mandato de ley de sus obligaciones tributarias durante un ejercicio fiscal. Esta declaración puede ser anual o durante periodos que establezca la ley. En los sistemas tributarios contemporáneos, los causantes tienen a su cargo la determinación de sus obligaciones fiscales, especialmente en los casos de la imposición al ingreso y en diversos supuestos de la imposición al consumo. La declaración fiscal es, como apuntamos, anual, si bien para el cobro de algunos impuestos suelen realizarse pagos provisionales, la ley también determina la existencia de declaraciones informativas.⁴⁷

⁴⁷ Instituto de investigaciones jurídicas, *diccionario jurídico mexicano*, Editorial Porrúa, 1982, tomo II, p.

Si bien hemos expuesto que la forma de determinar cada impuesto es diferente también podemos afirmar que existe una similitud dentro de la determinación de los mismos, manera de comprender y para poder proseguir con los temas más complejos que nos involucraran en el análisis de la tesis planteada, los elementos en común para determinar los impuestos, es ingresos menos deducciones, lo cual nos arroja la base gravable. En específico del Impuesto Sobre la Renta se les denomina como ingresos acumulables y deducciones autorizadas, los ingresos acumulables son todos los ingresos que percibe el contribuyente el cual genera un incremento en su patrimonio y las deducciones autorizadas, son todas aquellas que el fisco permite al contribuyente restar de ese conjunto de ingresos que se fueron sumando durante un ejercicio, recordando que los impuestos se calculan mediante ejercicios fiscales los cuales comprenden un año pero en muchos casos se pagan de manera provisional para llevar un mejor control, tanto como de la recaudación como de los estados financieros de los contribuyentes, entonces regresando al punto, si bien se contemplan todos los ingresos hay gastos que se realizan que la autoridad permite se tomen en cuenta para disminuir la base, estos gastos se conocen como deducciones autorizadas las cuales se encuentran reguladas en cada una de las leyes, estas deducciones necesitan ser primero acreditadas ante la autoridad, expuesto esto analizaremos que se entiende por deducción y acreditación, términos fiscales que son diferentes pero se encuentran estrechamente ligados.

Reducción de la Base gravable

Para efectos del Impuesto Sobre la Renta la forma de reducir su base gravable es a través de acreditar las deducciones autorizadas y en el Impuesto al Valor Agregado es acreditando el impuesto efectivamente trasladado, en los dos dicha forma de reducir la base gravable se encuentran establecidas en sus respectivas Leyes, ya que de la misma manera como lo mencionamos en la determinación de la base gravable, las deducciones autorizadas tienen sus especificaciones en cada impuesto, deducciones que revisaremos por separado de manera breve.

En el caso del Impuesto Sobre la Renta considera que los gastos que pueden ser deducciones autorizadas son las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones hechas en el referido ejercicio, las inversiones, los gastos netos de descuentos, el costo de lo vendido, fuerza mayor o enajenación de bienes distintos, las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, los intereses devengados a cargo de intereses moratorios, el ajuste anual por inflación y las aportaciones a reservas para fondos de pensiones, jubilaciones y antigüedad, la importancia de revisar cuales son las deducciones autorizadas que contempla la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En el caso del Impuesto al Valor Agregado, se reduce la base gravable acreditando el pago del Impuesto al Valor Agregado de gastos realizados, pero de igual forma veremos los requisitos para identificar cuáles son los gastos que se pueden acreditar.

Deducciones fiscales.

A continuación citaremos conceptos de deducciones de manera muy sencilla tenemos la definición expuesta por Kohler, el cual define que las deducciones son “ cualquier costo o gasto cargado contra los ingresos”⁴⁸ así mismo en el diccionario jurídico publicado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México nos dice que las deducciones en el derecho mexicano tienen la similitud a los impuestos ya que lo que ahorita puede tener una carga tributaria mañana pudiera no estarlo y en el caso de las deducciones lo que hoy puede estar considerado como deducible los legisladores podrían eliminarlo, lo cual exponen de la siguiente manera

Deducciones: Existe divergencia entre los teóricos acerca de la ubicación que ha de concederse a las deducciones de carácter fiscal, los principios tributarios enseñados por algunos doctrinarios han visto con simpatía la

⁴⁸ Kohler, Eric L, Diccionario para contadores, Union tipográfica editorial Hispano-Americana, S. A. de C. V. México, 2000. Pg. 95

posibilidad de que determinados gastos o inversiones que realizan los contribuyentes sean tomados en cuenta por el fisco, ya sea para que no los grave o se difiera la recaudación, facilitando la generación de nuevos y más recursos. esto depende de la política económica de un estado, y suele variar de tiempo en tiempo. lo que hoy puede estar gravado, mañana podría no serlo, y lo mismo pasa con las deducciones fiscales. autores como Luigi Einaudi, en su obra mitos y paradojas de la justicia tributaria, analizan lo relativo a las imposiciones y los excedentes, así como las consecuencias económicas que para la sociedad tienen los impuestos.⁴⁹

Como lo he expuesto cada impuesto tiene sus particularidades, como el objeto que grava, como es la forma de determinarse, como está conformada su base gravable pues así bien también las deducciones son particulares a cada impuesto.

Ya que partiendo de una noción fiscal Calvo Nicolau nos comenta que las deducciones en el caso del Impuesto sobre la Renta se les confiere a los contribuyentes el derecho a efectuarlas o dejarlas de hacer, los contribuyentes son libres de ejercer dicha potestad conferida o no ejercerla, sin que necesaria mente cualquier conducta devengan una violación de la norma ya que esta conducta es catalogada como una conducta potestativa⁵⁰, así pues, en el caso preciso del impuesto sobre la renta, las deducciones autorizadas para los casos de las personas morales se encuentran establecidas en el artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Esta fracción es el requisito materia de nuestro estudio, toda vez que establece de manera precisa que todo egreso que se pretenda acreditar como deducible tiene que haber sido un gasto que sea necesario para que el contribuyente pueda realizar las actividades comerciales que practique

⁴⁹ Instituto de investigaciones jurídicas, *diccionario jurídico mexicano*, Editorial Porrúa, 1982, tomo II, p.

⁵⁰ Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*, Editorial Themis, 1998, México, Tomo I, p. 17

cotidianamente, dichas actividades deben de tener relación con las actividades que el contribuyente manifestó se dedicaría a la hora de constituir la sociedad, actividades que se especifican en la cláusula que refiere el Objeto social.

Las actividades a las que se dedican las empresas con fines lucrativos se encuentran establecidas en el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación las cuales son las siguientes:

Artículo 16.- Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

- I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.*
- II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.*
- III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.*
- IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.*
- V. Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.*
- VI. Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento*

*de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.*⁵¹

Estas son las actividades empresariales reconocidas por el Código Fiscal de la Federación la cual nos otorga un parámetro para identificar las actividades que realice un contribuyente y encuadrarlas en la fracción correspondiente.

Así mismo, el Código Fiscal de la Federación nos establece que se considera como empresa a “...*la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales.*” Toda vez que el Código los tipos de actividades empresariales es importante que, al momento de intentar deducir los gastos realizados, efectivamente tengan relación y sean indispensables para poder llevar a cabo las actividades que realiza una empresa habitualmente, para que así dichos gastos se puedan acreditar.

Acreditamiento

El acreditamiento en términos generales se utiliza en la contabilidad para denominar a la operación matemática de restar el impuesto acredítale (el impuesto que se ha pagado o los gastos que son deducibles) a la base gravable, esta operación nos da como resultado una base gravable actualizada por así llamarlo la cual obviamente será menor a la que ya se tenía para después aplicarle la tasa correspondiente y saber el impuesto a pagar. El acreditamiento de igual forma es diferente en cada impuesto, para lo cual analizaremos de manera específica lo que cada Ley nos establece.

Acreditamiento en el Impuesto al Valor Agregado.

⁵¹ Código Fiscal de la Federación, Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, México.

El acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado se encuentra regulado en el artículo quinto fracción primera de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo cual es relacionado a lo que corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de las actividades del contribuyente. En este sentido desarrollaremos las fracciones que se encuentran en el artículo 5º de la referida Ley, artículo que establece los requisitos y versa de la siguiente manera:

Artículo 5o.- Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

- I. Que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%. Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos del acreditamiento a que se refiere esta Ley, el monto equivalente al impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto al valor agregado que haya pagado con motivo de la importación, en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta.⁵²

El primer requisito para la acreditación de Impuestos al Valor Agregado es que dicho gasto ya sea de producto o algún servicio este estrictamente relacionado con las

⁵² Ley del Impuesto al Valor Agregado, Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978, México.

actividades a desempeñar del contribuyente requisito que el legislador relaciona con el Impuesto Sobre la Renta, toda vez que, como lo veremos más adelante, de la misma manera establece este requisito para la acreditación de deducciones autorizadas. En este sentido nos deja claro que una vez que definamos lo que se entiende por erogaciones estrictamente indispensables, aplicará para ambos impuestos. En la siguiente fracción del artículo 5º el legislador nos establece lo siguiente:

- II. Que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley. Tratándose de importación de mercancías, el pedimento deberá estar a nombre del contribuyente y constar en éste el pago del impuesto al valor agregado correspondiente;⁵³

El contribuyente debe de acreditar que fue la persona física o moral que recibió trasladado el impuesto al Valor Agregado lo cual se puede acreditar con el comprobante fiscal digital por internet ya que como hemos analizado debe de contar con el nombre del receptor y así mismo en dicho comprobante debe de estar especificada la cantidad que le corresponde al Impuesto al Valor Agregado Traslado, esto con la finalidad de que el acreditamiento sea más sencillo y práctico, ya que si bien se pudiera deducir cual fue el impuesto trasladado el hecho de que lo traiga especificado ayuda a la practicidad contable, ya cualquier en cualquier caso la autoridad fiscal podría revisar si es efectivamente el impuesto correspondiente a través de sus facultades de comprobación, esta fracción nos habla de la buena fe que dota la autoridad fiscal al contribuyente. La siguiente fracción se podría entender como la más sencilla y lógica del artículo, aunque sería necesario precisar un par de cuestiones de manera breve, dicha fracción establece que:

⁵³ Ley del Impuesto al Valor Agregado, Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978, México.

- III. Que el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate;⁵⁴

Partiendo de un punto de vista lógico para poder reducir la base gravable en el impuesto al Valor Agregado es acreditando que has pagado parte de él, por tal motivo y en el entendido de que el ejercicio fiscal está dividido en periodos, es importante acreditar el impuesto pagado en el periodo determinado.

- IV. Que tratándose del impuesto al valor agregado trasladado que se hubiese retenido conforme a los artículos 1o.-A y 18-J, fracción II, inciso a) de esta Ley, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la misma. El impuesto retenido y enterado, podrá ser acreditado en la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención;⁵⁵

El artículo primero A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece los supuestos de los contribuyentes que se encuentran obligados a efectuar la retención del impuesto, ya sean instituciones de crédito personas morales o personas físicas, y el artículo 18-J establece los casos en que la retención se debe de realizar por las personas que presten servicios digitales de intermediación entre terceros.

- V. Cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o cuando sea aplicable la tasa de 0%, sólo por una parte de las actividades que realice el contribuyente, se estará a lo siguiente...⁵⁶

⁵⁴ Ley del Impuesto al Valor Agregado, Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978, México.

⁵⁵ Idem.

⁵⁶ Idem.

Esta fracción nos especifica la forma en la cual se podrá acreditar en los casos de los productos o servicios que se encuentren en la tasa 0%. Para finalizar transcribimos una parte de la fracción sexta la cual versa de la siguiente manera:

- VI. Tratándose de gastos e inversiones en periodos preoperativos el impuesto al valor agregado trasladado y el pagado en la importación que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece esta Ley o a las que se vaya a aplicar la tasa de 0%, será acreditable en la proporción y en los términos establecidos en esta Ley, conforme a las opciones que a continuación se mencionan.⁵⁷

Este fracción habla de los gastos que realiza el contribuyente antes de empezar en operaciones y nos dice que necesitara observar de manera específica en los supuestos en que encuadre, si bien aunque no se transcribe todo el artículo es principalmente con la idea de repasar de manera general los requisitos que se encuentran establecidos en cada una de las leyes, esto con la intención de tener una mayor noción de los mismos pero toda vez que nuestro tema es la acreditación no abundamos en cada uno de los requisitos ya que los últimos son requisitos en supuestos muy específicos.

Una vez revisado el artículo 5º que establece los requisitos para acreditar el Impuesto al Valor Agregado trasladado lo cual nos permitirá disminuir nuestra base gravable, analizaremos los requisitos del siguiente impuesto, el Impuesto Sobre la Renta, para posteriormente unir los requisitos que se llegarán a repetir.

Acreditamiento en el Impuesto Sobre la Renta.

⁵⁷ Ley del Impuesto al Valor Agregado, Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978, México.

De igual forma el Impuesto Sobre la Renta tiene sus requisitos a cumplir, los cuales se encuentran establecidos en el artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Estos requisitos se encuentran descritos en veintidós fracciones, las cuales se deben a que existen más casos específicos, por tal motivo y como ya lo mencionamos analizaremos cada fracción de manera rápida siendo más descriptivos en las fracciones que abarquen con mayor generalidad el acreditamiento de las deducciones autorizadas en el Impuesto Sobre la Renta. Empezamos con el artículo 27 el cual versa así:

Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

- I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos...⁵⁸

En este primer requisito de la misma forma nos indica que deben de estar dichas erogaciones relacionadas con que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, termino buscaremos precisar una vez concluido con los requisitos del Impuesto Sobre la Renta.

- II. Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la Sección II de este Capítulo.⁵⁹

⁵⁸ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, México.

⁵⁹ Idem.

La sección dos nos hace referencia a todo lo relacionado con la Inversiones dentro de las cosas que nos indica dicha sección son los porcentos máximos, los periodos y de las excepciones a los porcentos.

- III. Estar amparadas con un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito, de servicios, o los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria. Tratándose de la adquisición de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse en la forma señalada en el párrafo anterior, aun cuando la contraprestación de dichas adquisiciones no excedan de \$2,000.00 y en el comprobante fiscal deberá constar la información del permiso vigente, expedido en los términos de la Ley de Hidrocarburos al proveedor del combustible y que, en su caso, dicho permiso no se encuentre suspendido, al momento de la expedición del comprobante fiscal. Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el primer párrafo de esta fracción, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios financieros. Los pagos que se efectúen mediante cheque nominativo, deberán contener la clave en el registro federal de contribuyentes de quien lo expide, así como en el anverso del mismo la expresión "para abono en cuenta del beneficiario".⁶⁰

⁶⁰ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, México.

Practicante esta fracción nos establece que aparte de necesitar el comprobante fiscal para poder comprobar el motivo de los gastos es necesario que cuando dichos comprobantes amparen cantidades mayores a 2,000 pesos estas deben de realizarse a través de transferencias bancarias o depósitos con cheque para abonos a cuenta del beneficiario, esto con la finalidad de que las autoridades fiscales puedan conocer la procedencia de los gastos, comprobando que efectivamente esas cantidades tienen una fuente de riqueza legítima dentro del sistema financiero mexicano.

- IV. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.⁶¹

Aparte de tener el comprobante fiscal que acredite la operación realizada es necesario que dichas operaciones se encuentren asentadas en los estados financieros de las personas morales.

- V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley y las demás disposiciones fiscales en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 76 de esta Ley.⁶²

El artículo 76 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece todas las obligaciones fiscales a las cuales se encuentra sujeto las personas morales y describe varias obligaciones formales las cuales como ya analizamos son aquellas

⁶¹ Idem.

⁶² Ley del Impuesto Sobre la Renta, Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, México.

que impone la autoridad fiscal principalmente con la finalidad de que los contribuyentes presente avisos o proporcionen información a la autoridad.

- VI. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en el comprobante fiscal correspondiente. Asimismo, deberán cumplir con la obligación de retención y entero del impuesto al valor agregado que, en su caso, se establezca en la Ley de la materia.⁶³

Este requisito también se encuentra establecido en el caso de la acreditación del Impuesto al Valor Agregado, requisito el cual abundamos en su momento y prácticamente ordena se precise la cantidad trasladada de Impuesto al Valor Agregado en los casos que los gastos causaron este impuesto.

- VII. Que, en el caso de intereses por capitales tomados en préstamo, éstos se hayan invertido en los fines del negocio. Cuando el contribuyente otorgue préstamos a terceros, a sus trabajadores o a sus funcionarios, o a sus socios o accionistas, sólo serán deducibles los intereses que se devenguen de capitales tomados en préstamos hasta por el monto de la tasa más baja de los intereses estipulados en los préstamos a terceros, a sus trabajadores o a sus socios o accionistas, en la porción del préstamo que se hubiera hecho a éstos y expida y entregue comprobante fiscal a quienes haya otorgado el préstamo; los cuales podrán utilizarse como constancia de recibo si en alguna de estas operaciones no se estipularan intereses, no procederá la deducción respecto al monto proporcional de los préstamos hechos a las personas citadas. Estas últimas limitaciones no rigen para instituciones de crédito, sociedades financieras de objeto múltiple

⁶³ Idem.

reguladas u organizaciones auxiliares del crédito, en la realización de las operaciones propias de su objeto.⁶⁴

Estas fracciones son las que nos indican los requisitos y especificaciones necesarias para acreditar las facturas contra los gastos realizados, dado que las siguientes fracciones son más específicas a los gastos emitidos continuaremos con la parte final del concepto del marco teórico. Aunque hemos reiterado en diversas ocasiones que cada impuesto tiene sus particularidades y diferencias tanto en la forma de determinar su base, los egresos o retenciones que permiten reducir la base gravable de los mismos y la forma de calcularlos, encontramos que existe un requisito en común para que los comprobantes puedan acreditarse el cual es que los gastos deben de ser relacionados con que sean indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

Estrictamente indispensable.

Hemos analizado ya los diversos conceptos de los términos que se utilizan en la jurisprudencia analizada, tanto el entender que son los comprobantes fiscales y de donde viene a la obligación de emitirlos, así como que es acreditar un gasto para hacerlo deducibles de una base gravable, pues bien en este último concepto nos hemos encontrado un común denominador que es el requisito de que dichas facturas que comprueben gastos realizados por parte de los contribuyentes sean con la finalidad de posibilitar la finalidad de la actividad económica de los contribuyentes, denominándolo como que sean “estrictamente indispensables”, por tal motivo en este último apartado del marco teórico describiremos que es el concepto de que un gasto sea estrictamente indispensable.

⁶⁴ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, México.

Bien analizando dicho concepto nos encontramos que en gran parte influye la interpretación jurídica que le da la autoridad, por tal motivo describiremos que se entiende por interpretación jurídica, la interpretación jurídica se entiende como:

La interpretación jurídica, a grandes rasgos, es la acción y efecto de interpretar una norma, de explicar o de aclarar el sentido de una cosa. El método más aceptado en materia fiscal es el de interpretación estricta o literal a las normas que establezcan cargas a los particulares, las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, tasa o tarifa.

En este sentido entendemos que en la mayoría de los casos la interpretación debe de ser estricta y literaria principalmente porque en materia fiscal no se puede interpretar en amplio sensu ya que no existe esta facultad hacia la autoridad y esto permite que no exista un carga impositiva u obligación mayor a la que realmente quiso el legislador interponer al contribuyente, este criterio ha sido emitido por el Tribunal de Justicia Administrativa ya que expone que aunque exista un concepto jurídico indeterminado este no constituye una facultad discrecional de la autoridad. Si bien podemos observar que se encuentra este concepto establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 5º y en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 27, no se encuentran descritos en ninguna parte de las Leyes referidas, por lo cual nos deja en una especie de arbitrariedad por parte de la autoridad fiscal, lo cual es lo que buscaremos dirimir, ya que entender este concepto es muy importante para las facturas que se buscan acreditar ante las referidas autoridades financieras, por lo cual se hará en un primer momento un análisis semántico del termino analizado, para posteriormente apoyarnos en la doctrina y después de haber hecho estos análisis poder llegar a compararlo con la jurisprudencia, que es lo que de cierta forma las autoridades judiciales nos trata de imponer como el concepto de estrictamente indispensables, como ya sabemos en la Ley existen varios conceptos, los cuales pudieran llegar a ser determinados o

indeterminado, según se clasifican con la determinación de cada uno de los conceptos dependiendo si son precisos o como en este caso ambiguos, toda vez que su indeterminación, al momento de su interpretación permitiría que llegara a ser precisado, pudiera llegar a ser una interpretación autoritaria por el fisco, lo cual nos crea una incertidumbre jurídica.

Por un lado es importante esclarecer que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, ha resuelto que los conceptos jurídicos indeterminados a pesar de no ser precisos no quiere decir que dichos conceptos confieran una facultad discrecional a la autoridad, ya que para que esto llegara a ser posible la autoridad debe de gozar una facultad de arbitrio que le permita la posibilidad de interpretar libremente, sobre los parámetros de interpretación de dichos conceptos, permitiendo en estos casos que la mala interpretación por parte de las autoridad permita que el contribuyente se pueda defender en los casos que considere equívocamente aplicado un criterio de la autoridad.

65

Definición

Para poder analizar lo que se debería de entender por “estrictamente indispensable” en primer lugar dividiremos dicha frase y definiremos palabra por palabra, para posteriormente juntarlas y tener un criterio gramatical de lo pudiera significar “estrictamente indispensable”, por tal motivo recurriremos nuevamente a la Real Academia Española definiendo en primer lugar que se entiende por “estrictamente” Estrictamente adverbio de manera estricta, y se define estricta como “...ajustado enteramente a la necesidad o a la ley y que no admite interpretación.”

⁶⁶ El primer término a definir es demasiado claro y hasta se entiende que su naturaleza de definición es jurídica, pues bien se desprende de la definición que

⁶⁵http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/cervantes_p_md/capitulo5.pdf

⁶⁶ <https://dle.rae.es/estricto?m=form>

nos emite la Real Academia Española que se ajusta enteramente a la ley, en primer punto nos habla sobre la juridicidad que debe de existir en este término y en segundo nos establece que no permite interpretación lo cual ya se entiende que debe ser enteramente apegada a la ley sin lugar a interpretación. Por otro lado, tenemos el término de indispensable, término que la Real Academia Española lo define en dos sentidos el primero “Que no se puede dispensar.”⁶⁷ El cual es un poco ambiguo y el segundo que para términos de estudio nos ayuda más lo define como “Que es necesario o muy aconsejable que suceda.”⁶⁸ Este término nos explica que le da un adjetivo de necesario al gasto que se realice, pero nos permitiría entender aún mejor si definiéramos la palabra necesario, lo cual la misma Real Academia Española nos establece que necesario acoge a la necesidad forzosa de ser o suceder, de este par de definiciones deducimos que el gasto tendría que ser apegado a ley y que sea estrictamente necesario, lo cual nos limita a que estos gastos deben atender a los regímenes fiscales que comprende la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por otro lado, hay autores que se han pronunciado respecto a este término como por ejemplo, José Francisco Rodríguez comenta que de la suma de los dos adjetivos “estricto e indispensable” en el mismo enunciado y de manera consecutiva refieren a un significado de algo severo y riguroso, y así mismo necesario e inevitable, por lo que se entiende que un gasto “estrictamente indispensable” hace la alusión de que es un gasto severo y riguroso así como inevitable y necesario.⁶⁹

⁶⁷ <https://dle.rae.es/necesario?m=form>

⁶⁸ Idem.

⁶⁹ Plascencia Rodríguez, José Francisco, *Las deducciones en ISR: un análisis del requisito de su estricta indispensabilidad*, Nuevo consultorio Fiscal, 1996, p.33

Concepto Jurisdiccional

Para el análisis del calificativo de estrictamente indispensable, debemos hacer una comparación con lo que ha analizado y definido en varios criterios el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, ya que la forma de interpretar este concepto ha sido materia de consulta reiteradamente por los diversos órganos que comprende poder judicial buscando subsanar y aclarar el concepto tan ambiguo. Así después de revisar varios criterios nos explican de manera reiterada los puntos necesario a interpretar los cuales nos comentan que en primer lugar los gastos estén relacionados directamente con la actividad de la empresa, en segundo lugar que sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o desarrollo de ésta y por último que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo, estos puntos consideran los juzgadores nos permiten comprender el término y nos ayuda a que una vez teniéndolos en cuenta podamos realizar un autoexamen en los gastos realizados para poder determinar los gastos que realmente son estrictamente indispensables.

Así mismo y en relación a los criterios identificados por el poder judicial otro autor que se ha pronunciado al respecto es Sánchez Miranda, el cual describe varios puntos a identificar en los gastos, el primero, establece que sean necesarios para el funcionamiento de la empresa, que si no llegara a realizarse se obstaculizaría la consecución del objetivo social, si se tratara de una persona moral o los fines del negocio, así mismo que presten un servicio a la empresa, que reportará un beneficio que posiblemente no pueda evaluarse fácilmente, pero no deja de representar una ventaja para la operación, otro punto es que deba de proporcionarles los resultados y el tamaño del contribuyente que los realiza, así mismo el gasto debe de ser necesario para alcanzar los fines de la empresa, por lo tanto se hace obligado por la determinación de la naturaleza de las erogaciones destinadas a mantener o

conservar a la unidad de producción o distribución de bienes y servicios, por lo que dicho gasto es voluntario y espontáneo.⁷⁰

Revisando los puntos que nos da a entender dicho autor podemos entender que en sentido amplio todo gasto que sea necesario para que una empresa pueda llevar a cabo sus funciones debe de ser acreditable pero de la misma forma menciona un punto que es importante tener en cuenta que es, que los gastos sean proporcionales a las operaciones que realiza la empresa, en este sentido podemos tener un criterio en el cual se haya abundado más y nos permita continuar con la parte final del trabajo que es realizar la metodología de la investigación que en nuestro caso lo realizaremos como ya lo hemos mencionado utilizando un análisis inductivo, el cual como bien sabemos este método consiste en analizar de lo particular a lo general, en este caso al tener una jurisprudencia por medio de contradicción se decidió segmentar en dos partes la tesis, para entender las dos partes que consideramos conforman esta conclusión la cual a su vez desmembramos en varios conceptos, ahora bien seguiremos con el análisis correspondiente.

Metodología.

La metodología que utilizaremos para concluir la investigación realizada será la inductiva la cual revisaremos todos los conceptos analizados mediante doctrina, jurisprudencias y la Ley.

En primer momento analizamos que todo parte de la obligación que tienen los ciudadanos de contribuir con el gasto público, esta obligación que nace es una relación jurídico tributaria la cual se encuentra fundamentada en la fracción primera

⁷⁰ Sánchez Miranda, Arnulfo, *Aplicación Práctica del Código Fiscal de la Federación 2021*, Edición fiscales ISEF, México, 2021, pg. 204

del artículo 34 de la Constitución Política de los estados unidos Mexicanos, esta relación es una relación bilateral la cual debe de observar varios principios, la consideramos como una relación bilateral por que los ciudadanos así como tiene obligaciones tienen derechos.

Recordaremos que esta obligación nace de un hecho imponible, concepto que nos quedó claro al estudiarlo y entendimos que si bien se pudiera llegar a confundir con la relación jurídica tributaria aclaramos que el hecho imponible es el nacimiento de la obligación del contribuyente con el estado que emana de una norma que lo pone en dicho supuesto.

La obligación de contribuir de los contribuyentes debe de observar 3 principios fundamentales, principios que se encuentran establecidos en el mismo artículo que referimos en el párrafo anterior. Los principios establecidos son: el principio legalidad, principio de proporcionalidad y principio de equidad.

El principio de legalidad establece que únicamente se podrán cobrar los impuestos que se encuentren establecidos en una ley que sea publicada y se encuentre vigente por tal razón los impuestos emanan del clásico proceso legislativo.

El principio de proporcionalidad hace alusión de que la carga contributiva del contribuyente debe de ser en proporción a su capacidad económica, a lo que es a mayor ingreso mayor contribución.

El principio de equidad refiere a que todos los contribuyentes deben de ser tratados de la misma manera ante la autoridad administrativa la cual debe de conferir los mismo derechos y mismas obligaciones.

Si bien encontramos cuales son los elementos de la obligación fiscal que conocemos la cual como vimos de esta emanan otras obligaciones de cierta forma accesorias a la principal la cual catalogamos como obligación sustantiva a la obligación de pagar un crédito fiscal a la autoridad y por otro lado las obligaciones

de forma, las cuales son aquellas que debe cumplir un contribuyente con la finalidad de poder llevar a cabo la obligación sustantiva, como lo son presentar declaraciones provisionales, llevar un control de estrados financieros, el permitir que la autoridad fiscal lleve a cabo sus facultades de comprobación o lo que es nuestro caso la obligación de emitir los comprobantes fiscales.

Como observamos los comprobantes fiscales digitales por internet han sido un medio de prueba que han evolucionado de las facturas, la cuales se puede entender que un comprobante fiscal digital por internet tiene como finalidad dotar de una certeza jurídica a un comprobante el cual goza de esta certeza gracias a los requisitos y las claves que se emiten para que se pueda liberar, ya que como vimos el anexo 20 de la resolución de la miscelánea fiscal contempla dichas claves así como la guía para emitir un comprobante fiscal digital por internet.

Dentro de los requisitos observados nos encontramos que se encuentra la descripción del objeto, esta descripción del objeto se refiere a que los comprobantes deben de establecer cuál es el objeto que ampara dependiendo el caso, ya sea si es una mercancía la cual debe de contener cantidad, especie, calidad, precio, etc. O en caso de que sea un servicio, describir de manera clara y precisa cual es el servicio que ampara dicha factura, toda vez que la finalidad de la factura fiscal es poderla acreditar para deducirla de impuestos.

La descripción del objeto va en caminado a que un comprobante fiscal tiene como finalidad acreditarlo para hacerlo deducible de impuesto y lograr disminuir la base gravable o impuesto a pagar, para lo cual definimos que se entendía por cada uno de los conceptos y nos enfocamos en los impuestos en que es más común se busque disminuir su pago.

Se analizó cuáles son los requisitos para acreditar un comprobante fiscal y como es que se disminuye el impuesto a pagar y en común la Ley del Impuesto al Valor Agregado hace alusión a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y ambos casos

contemplan el requisito de que sea estrictamente indispensable para poder llevar a cabo los fines del negocio, para lo cual revisamos mediante el significado semántico de las palabras, la doctrina y la jurisprudencia lo que se entiende como estrictamente, esto con razón de entender lo que busca esclarecer el legislador al solicitar que las facturas sean lo más precisas para su acreditación.

Conclusión.

Revisando los conceptos y analizando los requisitos que comprende el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, el cual comprende los requisitos de los comprobantes fiscales y comparándolos con los requisitos para la acreditación de las facturas, en el caso del Impuesto Sobre la Renta en el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y en el caso del Impuesto Sobre la Renta los requisitos se encuentran en el artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, comparando dicho artículos y entendiendo la naturaleza así como el fin último de los comprobantes fiscales digitales emitidos por internet se concluye que, la autoridad judicial establece que se debe de especificar de manera clara la descripción del objeto, toda vez que es un requisito contemplado en la fracción V del artículo 29-A, pues en este sentido y entendiendo que los comprobantes tienen la finalidad de acreditar un gasto que es estrictamente indispensable para que los contribuyentes puedan llevar a cabo sus actividades económicas con acuerdo con la jurisprudencia 161/2017 (10ª.) emitida por la Segunda Sala del Alto Tribunal, toda vez que el contribuyente tiene una obligación formal de presentar un documento el cual dicho documento le permitirá hacer valer su derecho de reducir el impuesto a pagar, por tal motivo y en el sentido de que el contribuyente conoce que dicha factura será utilizada para su propio beneficio considero debe de tener una mayor cautela a la hora de emitirlo, toda vez que uno de los principales fines de la evolución a los comprobantes fiscales es que la contabilidad y auditoría de las mismas tenga una mayor celeridad, celeridad que se alcanza con una claridad y nitidez en sus componentes, siendo entonces el comprobante fiscal digital por internet un componente de la contabilidad de los contribuyentes es preciso considerar que los

contribuyentes atiendan a ser claros, precisos y en caso necesario exhaustivos en la descripción del objeto de las facturas emitidas.

Toda vez que viendo de las dos ópticas de la relación jurídica tributaria entre los contribuyentes y el Estado, a las dos partes les conviene que el emisor de la factura sea lo más claro y preciso.

En primer lugar, concordamos que para la autoridad fiscal el hecho de que entregue la carga probatoria al contribuyente le facilita su trabajo, ya que con esto se busca únicamente revisar que el contribuyente cumpla con las normas y por así decirlo las reglas del juego, lo cual en caso contrario, el estado tendría que recurrir a sus facultades de comprobación por lo que nos repercutiría en un gasto, desde esta óptica el contribuyente debe de ser consiente que entre más se le facilite el trabajo a las autoridades fiscales menos nos costará y la administración sería mejor.

Por otro lado si como contribuyentes somos conscientes de lo que buscamos al emitir una comprobante fiscal digital podríamos tener una mayor cautela al emitir los comprobantes, toda vez que si en un primer momento la emisión del comprobantes es con la finalidad de poder cumplir con las prácticas comerciales con nuestros clientes, en realidad el objeto final en un futuro de toda empresa va a ser poder acreditar las facturas que sean aplicables cumpliendo con los requisitos que nos establezcan las leyes que regulen cada impuesto, por ende es donde y toda vez que la descripción de los objetos en una factura gozan de la buena fe que nos otorga el juzgador a los contribuyentes considero que debemos de aprovechar para brindar una descripción clara y exhaustiva, con la intención de no tener problemas futuros con el fisco, al fin de cuentas siempre será mejor evitar discrepancias con la autoridad fiscal, atreviéndome a afirmar que ningún contribuyente nos gusta que se nos notifique el inicio de alguna facultad de comprobación.

Glosario.

Derecho fiscal: Es el conjunto de normas jurídicas que regulan y sistematizan los ingresos fiscales del Estado Mexicano. Estas normas jurídicas comprenden la actividad fiscal del Estado, las relaciones entre éste y los particulares y su repercusión sobre estos últimos.

Ejercicio fiscal: Instrumento creado *ex lege* para controlar el nacimiento y cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente.

Fiscalización: En sentido estricto, la expresión “Fiscalización” significa la función administrativa de control del contribuyente y de los demás obligados por las disposiciones fiscales, así como del cumplimiento de sus respectivas obligaciones.

Fisco: (Del latín *Fiscus*). en su acepción original, significo cesto de mimbre en el que se guardaba el dinero. posteriormente, el vocablo se aplicó al tesoro del príncipe para distinguirlo del erario, que era el tesoro público. En la España medieval, de acuerdo con Escriche, se llamó fisco o cámara del rey, al tesoro o patrimonio de la casa real, y erario, al tesoro público o del Estado; pero después ambos se conformaron bajo el término “fisco”.

Hecho Imponible: Concepto que denota la conducta o situación prevista en la ley, que genera el crédito fiscal. Esto es, se trata de una conducta o situación que se ubica en el supuesto previsto por una ley de contenido impositivo, por lo que se aplican las consecuencias establecidas por la norma.

Imposición a la riqueza: es el componente del sistema fiscal constituido por el conjunto de gravámenes que, como medida de las posibilidades económicas que originan la capacidad contributiva de una persona, atiende al valor de los bienes y derechos que posee en un momento determinado.

Imposición al ingreso: la imposición al ingreso es el componente del sistema fiscal constituido por el sistema fiscal constituido por el conjunto de gravámenes que toman como base para determinar la capacidad contributiva del causante el flujo de riqueza -en efectivo, en especie, o en crédito- percibido en el ejercicio fiscal.

Ingreso personal: el ingreso personal es el concepto que sirve de base para el establecimiento del impuesto sobre la renta. una de las figuras más importantes en

los sistemas tributarios contemporáneos. este impuesto tiene dos grandes vertientes: el impuesto sobre la renta de las empresas, y el impuesto que recae sobre las personas físicas. este último es un impuesto directo, personal y progresivo que grava el ingreso del sujeto.

Ingresos del Estado: El sector público requiere para el cumplimiento de las funciones que le atribuye el orden jurídico, de un conjunto de medios financieros, que son los ingresos públicos. la existencia de decisiones económicas determinadas por el sector público en virtud del poder de coacción sobre las voluntades individuales es una autonomía del sistema económico conforme al cual esté organizada la sociedad; esto es, ese sector público siempre requerirá de los ingresos necesarios para realizar sus funciones.

Jurisprudencia: Del latín, jurisprudencia, que proviene de *jus* y *prudentia*, y significa prudencia de lo justo. En México, la palabra jurisprudencia se ha aplicado, desde que ya no existen escuelas de jurisprudencia, para designar la interpretación, con carácter obligatorio, que hacen los jueces de los preceptos legales.

Obligación: del latín *obligatio-onis*. El derecho civil se refiere a la persona, entre otras cosas, en relación con su actividad económica y esta puede ser en un plano de exclusividad o en un plano de colaboración. Cuando los actos económicos se realizan en exclusividad, estamos en presencia de derechos reales; más cuando la actividad se realiza en colaboración de unos hombres con otros, estamos en la presencia de derechos personales que ameritan distinción entre deudos y acreedor, y vínculo que los relaciona.

Obligación fiscal: Vinculo jurídico derivado de la relación tributaria existente entre el fisco y un contribuyente, que constriñe a éste al pago de una contribución, así como al debido cumplimiento de todas aquellas acciones de hacer, no hacer o tolerar, consignadas en las leyes fiscales.