



---

---

**UNIVERSIDAD MICHOACANA DE  
SAN NICOLAS DE HIDALGO**

---

**FACULTAD DE CONTADURIA Y  
CIENCIAS ADMINISTRATIVAS**

**"INCONSTITUCIONALIDAD DE LA SANCIÓN POR LA  
INFRACCIÓN EN RELACIÓN CON LA EXPEDICIÓN DE  
COMPROBANTES FISCALES SEÑALADA EN EL ARTICULO 84  
FRACCIÓN IV EN RELACIÓN CON EL ARTICULO 83 FRACCIÓN  
VII DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN."**

**TESIS**

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE:**

**MAESTRO EN FISCAL**

**PRESENTA**

**C.P. EDUARDO CEJA VILLASEÑOR**

**DIRECTOR DE TESIS**

**M.I. LUÍS ADOLFO GONZÁLEZ VELÁSQUEZ**

**MORELIA MICH., DICIEMBRE DE 2006.**



INCONSTITUCIONALIDAD DE LA SANCIÓN POR LA INFRACCIÓN EN  
RELACIÓN CON LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES  
SEÑALADA EN EL ARTICULO 84 FRACCIÓN IV EN RELACIÓN CON EL  
ARTICULO 83 FRACCIÓN VII DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

I. Marco teórico.	2
A. Definición de código fiscal.	4
B. Antecedentes históricos del Código Fiscal de la Federación.	5
II. Obligación de expedir comprobantes.	19
A. Impuesto Sobre la Renta.	21
B. Impuesto al Valor Agregado.	28
III. Finalidad de los comprobantes fiscales.	31
A. Definición.	32
B. Características.	33
C. Usuarios.	34
IV. Requisitos de los comprobantes fiscales.	37
A. De impresión.	43
B. De expedición.	52
V. Tipos de comprobantes fiscales.	58
A. Simplificados.	60
B. Para efectos fiscales.	61
VI. Infracciones relacionadas con los comprobantes fiscales	71
Conclusiones.	82
Recomendaciones.	84
Bibliografía.	91

# INTRODUCCIÓN

Al abordar el presente tema se pretende definir a los comprobantes fiscales, analizar e identificar los diferentes tipos de comprobantes, la finalidad de los mismos, los requisitos que deben contener cada uno de ellos, la actualidad de la expedición y las consecuencias de su incumplimiento, al igual que las sanciones a que se hacen acreedores quien incumpla las diversas disposiciones.

El análisis que se realiza tiene por objeto, en primera instancia, el demostrar la inconstitucionalidad de la sanción contenida en el artículo 84 fracción IV del Código Fiscal de la Federación en relación con la infracción por la no expedición de comprobantes fiscales o hacerlo sin algunos requisitos, en un segundo plano, sentar las bases para que se adecuen las diversas normas que regulan la expedición de los comprobantes, para que realmente se logre una verdadera simplificación en lo que se refiere a este concepto.

El desarrollo del presente trabajo parte de ubicar el concepto que se debe de tener de código fiscal, además de señalar cuales son los antecedentes que se tienen en México, desde sus orígenes hasta la actualidad, de nuestro Código Fiscal de la Federación.

En el segundo capítulo se establece cual es la marco legal que rige la obligación de expedir comprobantes fiscales, puntualizando cuales son los ordenamientos así como las actividades por las que se esta obligado a cumplir con esta obligación.

Es elemento primordial, en cualquier disciplina, es definir el objetivo o meta a la que se pretende llegar. En tales circunstancias en el tercer capítulo se establece la definición de comprobante fiscal, así como las características

de los mismos y quienes son las personas que están involucradas en la expedición de estos comprobantes.

En el cuarto capítulo, se establecen los requisitos que deben de contener los comprobantes fiscales, señalados en las diversas disposiciones fiscales, llevando a cabo una doble clasificación, o sea, por un lado y atendiendo a la finalidad de los mismos se establece una primera clasificación consistente en separar los requisitos formales y los requisitos fiscales, por otra parte, atendiendo a si estos deben de estar previamente impresos en el comprobante o bien si deben de llenarse al momento de utilizarse, se clasifican en requisitos de impresión o expedición. Cabe hacer mención que se pudo haberse incluido una categoría en esta última clasificación relacionada con la posibilidad de deducción para efectos fiscales, pero debido a la reforma sufrida al artículo 31 fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya no es necesario establecer este apartado, toda vez que dicha modificación señala claramente que para que un documento pueda ser deducible, este deberá “reunir los requisitos de las disposiciones fiscales”, o sea todos.

Más adelante se mencionan los diferentes comprobantes que se utilizan en la práctica mercantil y su clasificación en función de si estos servirán para determinar una deducción o no.

Por último, en el capítulo VI, se mencionan las sanciones por el incumplimiento de las disposiciones relacionadas con la expedición de comprobantes, haciendo un análisis detallado sobre la inconstitucionalidad que presenta dicha disposición por no respetar los principios de equidad y contravenir lo dispuesto en el artículo 22 constitucional.

Por ultimo, se recomienda la clasificación de los diferentes requisitos separándolos en formales y fiscales, así como la modificación de algunas disposiciones de carácter fiscal en materia de expedición de comprobantes.

La justicia no triunfará por sí sola.  
Para que triunfe ha de tener  
soldados que peleen por ella. El  
ideal de utilidad no puede hacer  
buenos soldados. Los soldados de  
la justicia podrán ser hombres  
aficionados a las comodidades,  
pero tendrán que inspirarse en  
ideales superiores a la utilidad.  
Ramiro de Maeztu. (1875 – 1936)

## **I.- MARCO TEÓRICO**

**A. Definición de código fiscal.**

**B. Antecedentes históricos del Código Fiscal de la Federación.**

Las finanzas públicas sufrieron un cambio significativo en su estructura a partir de la década de 1970 que hasta ese tiempo, la fuente principal de financiamiento del estado, en su mayor parte, dependía el de las contribuciones (impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos), la demanda de recursos financieros se incrementa considerablemente, por lo que surge la tendencia de recurrir a la contratación de deuda, tanto interna como externa.

Si bien, este cambio provocó un crecimiento económico en el país, también generó un grave impacto en la economía del país, debido a la necesidad de cubrir el servicio de la deuda, incidiendo de manera relevante en la conformación del gasto público, modificando sustancialmente la postura del sistema tributario del país, encaminando sus acciones en buscar una mayor eficiencia y eficacia en la recaudación.

De tal manera que la legislación fiscal se va transformando al establecer una serie de medidas de controles tributarios, tanto cuantitativos como cualitativos, tendientes a fortalecer el aparato recaudatorio del Gobierno Federal, dotando de mayores facultades de comprobación a las autoridades fiscales, y delegando su responsabilidad en los contribuyentes al limitar sus derechos al condicionar la deducibilidad y acreditamiento de los comprobantes al establecer la obligación señalada en el artículo 29 tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, de "...cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos, así como verificar que el comprobante contiene los datos previstos en el artículo 29-A de este Código." tratando con esta medida, y otras más establecidas en el propio Código y en otros ordenamientos, de inhibir la falsificación o alteración de los comprobantes y poder "facilitar" las labores de fiscalización a la autoridad, involucrando a los contribuyentes en labores que le corresponden a la autoridad y dedicar tiempo

al aprendizaje de las diversas disposiciones legales y distinguir entre la infinidad de requisitos cuales son los que debe de cumplir, ya que existen requisitos para su impresión, su expedición y para su deducibilidad, de los cuales, unos tienen que ser observados por el impresor, otros por el que los llena, y el otro tiene su sanción al no poder deducir o acreditar el gasto o impuesto amparado en dicho comprobante.

Para abordar esta problemática será necesario ubicar en el contexto al Código fiscal de la Federación.

#### **A. DEFINICIÓN DE CÓDIGO FISCAL.**

Primeramente se define el concepto de código y posteriormente el de fiscal, de tal manera que con ambos conceptos se le pueda dar el verdadero sentido de lo que debe de ser un código fiscal.

Dentro de las diferentes acepciones de código tenemos las siguientes:

1.- Cuerpo de leyes que forman un sistema completo de legislación sobre alguna materia; Recopilación de leyes de un país.

2.- Cuerpo de leyes dispuestas según un plan metódico y sistemático.

3.- Del latín *codex* con varias significaciones; entre ellas, la principal de las jurídicas actuales: colección sistemática de leyes. Por antonomasia, recibe el nombre de Código el de Justiniano, el hecho por su orden y que contiene una colección completa y ordenada de constituciones imperiales romanas, leyes, rescriptos, ordenanzas y otras disposiciones.

Puede definirse el código como la ley única que, con plan, sistema y método, regula alguna rama del Derecho positivo.

Por otra parte la definición de fiscal que dice “Perteneiente al fisco” y por fisco se entiende al erario público, o sea, el tesoro público de una nación.

De las definiciones anteriores obtenemos una clara idea que por Código Fiscal de la Federación debemos de entender como el conjunto de principios reunidos que versan sobre los tesoros de la Federación.

## **B. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

En las postrimerías de la colonia, el 3 de diciembre de 1786 se dio la “real ordenanza” para el establecimiento e instrucción de intendentes del ejército y provincia en el reino de la Nueva España, que modificó el régimen administrativo y jurídico político en la Nueva España.

En 1808 apareció un antecedente legislativo importante aunque nunca vigente: la constitución de Bayona, que llevó a España el contencioso administrativo francés, en virtud del cual los tribunales no podían intervenir en los asuntos del poder ejecutivo.

El citado ordenamiento mandó la creación de un consejo de estado que se encargaría de resolver las controversias contenciosas administrativas y los conflictos de jurisdicción entre la administración y los órganos del poder judicial.

El 12 de febrero de 1812 se reunieron en la ciudad de Cádiz las cortes generales y extraordinarias para dar al mundo hispánico la primera constitución moderna de su historia, que modificó la organización administrativa de manera fundamental. Durante el bienio liberal se modificó la estructura jurídica de las colonias españolas y por tanto de la Nueva España.

Esta constitución tuvo vigencia en la Nueva España, a la vez que en España; instituyó un consejo de estado con jurisdicción en todos los asuntos gubernativos, pero no señaló el procedimiento ni la estructura del mismo.

En resumen: nuestros antecedentes históricos durante el virreinato son similares a los de España, aunque es de destacarse el principio de diferenciación que se dio en materia tributaria con la ordenanza de intendentes, en la que se sustrajo la jurisdicción tributaria de la esfera de competencia de los tribunales ordinarios y se entregó a jueces especiales. La justicia administrativa no encontró su autonomía como consecuencia de la confusión que existía en todos los órdenes del derecho.

Durante la guerra de independencia se elaboraron algunos documentos que ofrecían un bosquejo del proyecto de nación que, al amparo de las ideas de la ilustración francesa, tenían los hombres que encabezaron el movimiento emancipador. Así, Ignacio López Rayón y José María Morelos y Pavón, en sus respectivos idearios, asentaron el principio de separación de poderes.

El 22 de octubre de 1814 se expidió el decreto para la libertad de la América mexicana, conocido como la constitución de Apatzingán.

El citado documento consagró en su texto el principio de separación de poderes, preceptos que hacían imposible la existencia de órganos de jurisdicción administrativa con sede en el poder ejecutivo. Ello debido a que, en virtud de la estricta separación de poderes, era imposible reunir dos o más en una sola persona. El supremo tribunal de justicia como máximo órgano jurisdiccional solo conocía de las causas civiles y de las causas penales.

El 24 de febrero de 1822, podemos ubicar el antecedente inmediato de la constitución de 1824, pues ese día fueron creadas las bases constitucionales por el congreso constituyente, previamente instalado. En la quinta base fue asentado el principio de separación de poderes; además, se admitió la responsabilidad de los titulares de los poderes públicos conforme al texto de las leyes.

La junta nacional instituyente, creada por Agustín de Iturbide para sustituir al congreso constituyente, expidió el reglamento político provisional del imperio, documento que solo repitió el principio de separación de poderes.

Un nuevo congreso inició sus labores el 5 de noviembre de 1823 y aprobó el 31 de enero de 1824 el acta constitutiva de la federación mexicana. El 10 de abril del mismo año empezó a discutirse el proyecto de constitución federativa de los Estados Unidos Mexicanos, aprobado con el título de constitución de los Estados Unidos Mexicanos, y que fue publicada por el ejecutivo con el nombre de Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos. Se puede apreciar la influencia de la tradición judicialista, tanto de la anglosajona, como de la española. De acuerdo con el modelo de constitución de los Estados Unidos de América, se estructuró el poder judicial de la federación. El constituyente de 1824 pretendió crear un sistema de tribunales similar al del modelo norteamericano.

La constitución mexicana de 1824 establecía que el poder judicial residiría en la suprema corte de justicia, en los tribunales de circuito y en los juzgados de distrito, incluyó el principio de separación de poderes y continuó así, la práctica de plantear los conflictos administrativos ante los tribunales del poder judicial.

Entre otras de sus facultades se encontraba la de conocer las infracciones a la constitución y leyes generales, según se prevenga por la ley. El artículo 116, fracción IX es considerado como una reminiscencia de la constitución de Cádiz, pues regulaba, aunque en forma insuficiente, un consejo de estado del tipo francés.

En 1835 se expidieron las bases constitucionales, el 23 de octubre de ese mismo año. En el artículo 14 del citado ordenamiento se preveía la expedición de una ley cuyo objeto sería organizar al tribunal de cuentas y arreglar la jurisdicción económica y contenciosa en ese ramo.

La citada constitución confirió una estructura unitaria al estado mexicano. La primera ley expedida el 29 de diciembre de 1836, introdujo en su segundo artículo, fracción III, un medio de impugnación ante los órganos judiciales denominado “reclamo”, para reclamar las resoluciones de las expropiaciones decretadas, “por objeto de general y pública necesidad”, por el presidente de la república o por los gobernadores de los estados.

Se expidió la ley del 20 de enero de 1837 que confirmó la competencia del poder judicial de la república para conocer de los asuntos hacendarios, y señaló la competencia de las autoridades encargadas de la recaudación de

impuestos para ejercitar, la facultad económico-coactiva. Cuyo ejercicio podía reclamarse, previo el otorgamiento de la garantía de la prestación exigida.

El 30 de julio de 1840 se elaboró un proyecto de reforma centralista. La única variación presentada respecto de la constitución de 1836, fue la mención expresa del principio de separación de poderes y la inclusión del contencioso tributario en su artículo 157.

El 28 de septiembre de 1841 se expidieron las bases de Tacubaya que dejaron sin sustento la constitución de las siete leyes.

En 1842 se elaboraron 3 proyectos de constitución, pero en diciembre del mismo año, el general Bravo desconoció al congreso constituyente y designó a 80 notables para que integraran la junta nacional legislativa.

En el año de 1843 se expidieron y promulgaron las bases para la organización política de la república mexicana, sancionadas por el general Santa Anna el 12 de julio del citado año y publicadas el día 14 del mismo mes y año. En su artículo 5 contenía el principio de división de los poderes públicos.

Las atribuciones de la suprema corte de justicia son señaladas en el artículo 118, y se le encomendó el conocimiento de la jurisdicción administrativa.

El 22 de agosto de 1846, el general Mariano Salas, además de pedir el restablecimiento de la constitución de 1824 y el retorno del general Santa

Anna, convocó a un congreso constituyente. La comisión de constitución elaboró 2 proyectos: el de la mayoría, que proponía el restablecimiento de la constitución de 1824 y su posterior reforma; y el de la minoría, suscrito por Mariano Otero, el que pedía reformas sustanciales a dicha carta fundamental.

En 1853, siendo presidente el general Santa Anna, y bajo la dirección de Lucas Alamán, se elaboraron las “bases para la administración de la república hasta la promulgación de la constitución”, promulgadas el 23 de abril del citado año.

El 20 de septiembre de 1853, al expedirse la Ley Orgánica de los Jurados y Tribunales de Hacienda, se suprimieron los juzgados de distrito y los tribunales de circuito, y se instituyeron los juzgados especiales de Hacienda de primera instancia dotados con una amplia competencia. Los tribunales superiores de Hacienda, que además eran jueces de primera instancia para un limitado número de negocios.

La legislación en el periodo del general Santa Anna fue abrogada junto con las demás leyes sobre administración de justicia expedidas desde el año de 1852, por una ley expedida al término de la Revolución de Ayutla, el 25 de noviembre de 1855.

El 16 de octubre de 1855 el general Juan Álvarez lanzó la convocatoria para la reunión del Congreso Constituyente 1856-1857.

El 5 de febrero de 1857 fue jurada y sancionada la “Constitución Política de la República Mexicana”. Este ordenamiento consagró en su artículo 50 el principio de separación de poderes.

El primero de noviembre de 1865 se expidieron la “Ley sobre lo Contencioso Administrativo” y su reglamento, que establecieron un tribunal de jurisdicción retenida.

Los códigos de Procedimiento Civiles de 6 de octubre de 1897 y de 26 de diciembre de 1906, este último en vigor a partir del 6 de febrero de 1909, regulaban los procedimientos seguidos por los particulares en contra de las autoridades administrativas ante los jueces federales, en las materias de nacionalidad, extranjería, expropiación por causa de utilidad pública y patentes, y contra las decisiones dictadas en dichos procedimientos judiciales, procedía el juicio de amparo.

La Constitución de 1917 es el fruto del primer movimiento social que vio el mundo en el siglo XX.

El 8 de agosto de 1917 se promulgó la “Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Federal”, publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 22 de octubre de 1917, y que reglamentó dos vías procesales para la solución de las controversias administrativas: el juicio de amparo y el recurso de súplica ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con lo que se configuró una tercera instancia dentro del proceso administrativo.

El 16 de abril de 1924 mediante decreto incluido en el Diario Oficial de la Federación, en ejercicio de las facultades extraordinarias conferidas al Ejecutivo por el Congreso de la Unión el 8 de abril del mismo año, se publicó la **Ley para la Calificación de las Infracciones Fiscales y la Aplicación de las Penas Correspondientes**.

Establecía, el citado ordenamiento, un procedimiento para la calificación y castigo de las infracciones a las leyes tributarias federales. El órgano competente en el orden administrativo era la Secretaría de Hacienda, pero además se creó un jurado de penas fiscales que, de acuerdo con el artículo octavo del citado ordenamiento, tenía la facultad de tramitar y resolver el recurso de revisión interpuesto por los particulares contra las multas impuestas por las oficinas recaudadoras de impuestos.

El jurado se integraba por el secretario de Hacienda o su representante como presidente, por dos miembros nombrados por la Secretaría de Hacienda y por dos más que eran nombrados por los contribuyentes.

El 9 de julio de 1924 se emitió un decreto para reformar la Ley en algunos aspectos, regulados en forma deficiente por el texto anterior el cual fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de agosto de 1924.

La **Ley de Organización del Servicio de Justicia Fiscal para el Distrito** ordenamiento promulgado el 11 de febrero de 1929, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el día 7 de mayo del mismo año, creó un jurado de revisión que, en calidad de órgano supremo administrativo, y conforme al texto del artículo décimo de la citada ley, debía conocer el recurso de revisión que procedía contra las resoluciones señaladas por el artículo 13 de dicha ley.

En este mismo año 1929, la Secretaría de Hacienda formuló un **proyecto de código tributario** que no alcanzó su aprobación legislativa.

El Congreso de la Unión emitió un decreto de fecha 16 de enero de 1929, con la intención de facultar al Ejecutivo Federal para expedir un Código Fiscal de la Federación y al mismo tiempo para realizar todas las reformas legales necesarias para lograr la armonía y coordinación de las leyes anteriores con el nuevo ordenamiento.

Este proyecto estableció un valioso precedente, pues establecía que el servicio de justicia fiscal tendría a su cargo la tramitación y resolución de las inconformidades que presentaren las personas que se considerasen afectadas por las resoluciones emitidas por las autoridades fiscales.

En la **Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación** de fecha 30 de diciembre de 1932, los créditos fiscales que no fueran pagados oportunamente se harían efectivos vía procedimiento administrativo de ejecución establecido en la misma. Los contribuyentes podían impugnarlo ante las autoridades judiciales federales, y dicha oposición se sustanciaba en juicio sumario conforme al artículo de la ley que comentamos y de acuerdo con los artículos correspondientes del Código Federal de Procedimientos Civiles.

El 27 de agosto de 1936 se creó la **Ley de Justicia Fiscal**, que entró en vigor el 1° de enero de 1937. Dicha Ley fue elaborada por el Ejecutivo de la Unión en ejercicio de las facultades que le fueron conferidas por el Congreso de la Unión para la organización de los servicios hacendarios.

Esta ley creó el Tribunal Fiscal de la Federación como un típico tribunal administrativo de acuerdo con el modelo francés, y por ello insertó elementos del contencioso administrativo continental europeo en el sistema tradicional judicialista.

La exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal señaló como antecedentes inmediatos del Tribunal Fiscal de la Federación a la Ley Orgánica de la Tesorería, la Ley para la Calificación de las Infracciones Fiscales, así como la legislación y la jurisprudencia sobre el juicio de amparo en materia administrativa, particularmente el calificado de “indirecto”, o de doble instancia. La Ley de Justicia Fiscal tenía carácter procesal. Sus características eran:

- a) Se trataba de un tribunal situado en la esfera del Poder Ejecutivo encargado de resolver controversias administrativas, especialmente en materia fiscal;
- b) Debía considerarse como un tribunal administrativo de justicia delegada.
- c) Fue, en principio, un tribunal de simple anulación, ya que inicialmente se limitó el efecto de sus fallos a la anulación del acto administrativo impugnado.

Las características procesales del citado tribunal pueden sintetizarse como sigue:

- a) Era un órgano de competencia específica en materia fiscal.
- b) Fue diseñado como un órgano colegiado que actuaba en pleno y en sales, organizadas de acuerdo con un criterio de división del trabajo.

- c) Las pretensiones deducidas ante el Tribunal Fiscal de la Federación se planteaban en el juicio de anulación y se regularon de acuerdo con los lineamientos del recurso por exceso de poder que se tramita ante el Consejo de Estado francés.
- d) El procedimiento establecido era de tipo sumario y no requería para su iniciación de la garantía del interés fiscal.
- e) El procedimiento establecido era de una sola instancia. No se contemplaba ningún recurso contra las sentencias que ponían fin al juicio fiscal.
- f) Contra las sentencias del Tribunal Fiscal procedía el juicio de amparo, si eran desfavorables a los particulares, pero las autoridades no podían impugnarlas en forma alguna, ya que el recurso de súplica fue suprimido por la reforma constitucional de 1934.

El 30 de septiembre de 1937, el Ejecutivo de la Unión envió una iniciativa de reforma al artículo 104 constitucional, fracción I, y no obstante haber fracasado, dicha iniciativa aportó las bases sobre las que realizó la reforma de 1946. En ella se justificaba la creación de tribunales administrativos debido al crecimiento de la órbita de acción de la administración pública.

El **Código Fiscal de la Federación**, promulgado el 30 de diciembre de 1938, era un ordenamiento que contenía tanto normas sustantivas en materia tributaria como las adjetivas. Dichas normas procesales reprodujeron básicamente los principios generales de la Ley de Justicia Fiscal, ya que no alteró ni la estructura orgánica ni la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación.

Durante los primeros años de existencia del Tribunal Fiscal de la Federación, existió una fuerte discusión doctrinal, en el ámbito académico, sobre la constitucionalidad del Tribunal y de la jurisdicción administrativa en nuestro país.

Con el deseo de dar fundamento constitucional a los tribunales administrativos, y en especial al Tribunal Fiscal de la Federación, se consiguió con la reforma a la fracción primera del artículo 104 de la Constitución, publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de 1946, y en vigor a partir del 10 de enero de 1947.

Con fundamento en dicha reforma constitucional, el Congreso de la Unión expidió una ley para crear, ante la Suprema Corte de Justicia, un recurso contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación.

En dicha reforma se reconoció, si bien en forma directa, la constitucionalidad de los tribunales administrativos al facultar al máximo órgano jurisdiccional de nuestro país para que conociera, por conducto de los recursos ordinarios prescritos por la leyes, de las sentencias dictadas por los tribunales administrativos creados por la ley federal, siempre que dichos tribunales estuviesen dotados de plena autonomía para dictar sus fallos.

El 1° de abril de 1967 entraron en vigor 2 ordenamientos: el **Código Fiscal de la Federación** del 30 de diciembre de 1966 y la **Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación** de 24 de los mismos mes y año. Entre las normas procesales contenidas en el Código Fiscal y la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal existió plena armonía.

En el mes de junio de 1967 fue promulgada una reforma al artículo 104 de la Constitución federal. Dicha reforma facultó de manera expresa al legislador para crear “tribunales de lo contencioso administrativo con plena autonomía” para dirimir las controversias que se susciten entre los particulares y la administración pública federal, del Distrito Federal o de los territorios federales.

El 26 de enero de 1971, se promulgó la **ley** que creó al **Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal**. Este tribunal significó un importante avance para la jurisdicción administrativa en México, pues además de ser el primer órgano de jurisdicción administrativa con competencia genérica, posee el citado tribunal, la facultad imperativa para imponer el cumplimiento de sus decisiones y el orden dentro del procedimiento. La sentencia protectora del administrativo del Distrito Federal, es exigible mediante un procedimiento similar al contenido por la Ley de Amparo.

El 2 de febrero de 1978 se publicaron en el Diario Oficial de la Federación una nueva **Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la federación**, Que derogó a la anterior de 24 de diciembre de 1966, así como varias reformas y adiciones al Código Fiscal de la Federación. Dichos Textos entraron en vigor el 2 de agosto del mismo año.

La citada Ley Orgánica tuvo como principal propósito la desconcentración territorial del Tribunal Fiscal de la Federación a través de la creación de salas regionales, y en forma paralela al programa por el gobierno federal, y específicamente del programa de regionalización de la Secretaría de Hacienda.

El **Código Fiscal de la Federación** promulgado en diciembre de 1981, y **que entro en vigor el 1° de abril de 1983**, modificó el procedimiento seguido ante el Tribunal Fiscal de la Federación. El texto reformado del artículo 235 del citado ordenamiento suprimió el carácter oral que existía en la letra del texto anterior, ya que suprimió la audiencia de prueba y alegatos, y en su lugar dispuso un acuerdo de cierre de instrucción.

También se otorgaron al Tribunal Fiscal de la Federación, atribuciones propias de un auténtico Tribunal para hacer cumplir las providencias precautorias por él dictadas. Mediante la imposición de multas. Asimismo, se abrió la posibilidad de que dicte sentencias que impongan obligaciones de hacer a una autoridad por cuanto a la realización de actos o la reposición del procedimiento.

Este último Código es el que se encuentra vigente hasta nuestros días, el cual ha venido sufriendo una serie de reformas adecuando su texto para que este se encuentre en armonía con nuestra Carta Magna, principalmente.

Por otra parte, incorpora procedimientos acordes a las nuevas tecnologías facilitando con esto el cumplimiento de las distintas obligaciones fiscales y la administración de las mismas.

Por último, el más reciente cambio suscitado en este ordenamiento es lo referente a la derogación del título sexto relativo al Juicio Contencioso Administrativo, creándose la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1° de diciembre de 2005 entrando en vigor a partir del 1° de enero de 2006.

## **II.- OBLIGACIÓN DE EXPEDIR COMPROBANTES FISCALES**

- A. Impuesto Sobre la Renta.**
- B. Impuesto al Valor Agregado.**

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece claramente la obligación de los mexicanos a contribuir con el gasto público en su artículo 31 fracción IV, al señalar que es obligación la de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que el objeto de dicho impuesto son los ingresos que perciban las personas físicas y morales respecto de los ingresos atendiendo al criterio de:

- a) Residencia,
- b) Establecimientos permanentes dentro del país, y
- c) Ubicación la fuente de riqueza.

Por otra parte la Ley del Impuesto al valor agregado señala que las personas físicas y morales estarán obligadas al pago del impuesto cuando realicen las actividades de:

- a) Enajenación de bienes,
- b) Prestación de servicios independientes,
- c) El otorgamiento de uso o goce temporal de bienes, y
- d) La importación de bienes y servicios.

De lo anterior se desprende que se requiere determinar con precisión cual es el monto de los ingresos o el valor de los actos o actividades que darán origen a la obligación tributaria establecida en nuestra carta magna, de tal manera que el comprobantes fiscal es una fuente de información para las autoridades fiscales para determinar la base de los impuestos de referencia,

debido a lo anterior, se establece en dichos ordenamientos (Ley del Impuesto Sobre la Renta y Ley del Impuesto al Valor Agregado) la obligación de expedirlos, cabe hacer mención que los requisitos que deben de cumplirse se encuentran señalados en diversos ordenamientos los que serán objeto de análisis en el capítulo IV.

De tal manera que el fundamento legal que obliga a las personas físicas y morales a expedir comprobantes fiscales por la realización de sus actividades u operaciones se encuentran, en los siguientes apartados:

#### **A. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

En este ordenamiento se establecen seis supuestos en los cuales se esta obligado a expedir comprobantes tanto para las personas morales como para las personas físicas, siendo estos los siguientes:

- a) **Personas morales con ingresos señalados en el Título II.**- Estas personas se encuentran obligadas a la expedición de comprobantes fiscales de acuerdo a lo señalado dentro del capítulo VIII, del Título II de la Ley, referente a las obligaciones de dichas persona ya que en la Fracción II del artículo 86 señala expresamente dicha obligación:

*Artículo 86 Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:*

.....

*II. Expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales. El Servicio de Administración Tributaria podrá liberar del cumplimiento de esta obligación o establecer reglas que faciliten su aplicación, mediante disposiciones de carácter general.*

De lo anterior se puede observar que la autoridad tiene facultades para relevar de dicha obligación a las personas morales o dar facilidades para su cumplimiento, esto lo tendrá que hacer, en su caso, mediante la publicación en la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio correspondiente, de ciertos lineamientos que definan en que circunstancias o en que casos se puede dejar de cumplir o facilitar el cumplimiento de esta obligación.

En efecto, en la Resolución Miscelánea fiscal para 2006 se establecen ciertas facilidades para facilitar el cumplimiento de dicha obligación dentro del capítulo 2.4 Impresión y expedición de comprobantes fiscales, reglas que se comentaran en el capítulo relativo a las obligaciones.

- b) **Personas morales con fines no lucrativos.**- La obligatoriedad de entregar comprobantes por sus actividades se encuentra contenida en el Artículo 101 Fracción II en donde se establece:

***Artículo 101.** Las personas morales a que se refiere este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:*

.....  
**II.** *Expedir comprobantes que acrediten las enajenaciones que efectúen, los servicios que presten o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales, los que deberán reunir los requisitos que fijen las disposiciones fiscales respectivas.*

En esta última frase “los que deberán reunir los requisitos que fijen las disposiciones fiscales respectivas.”. Los requisitos a que hace referencia son, sin lugar a dudas, los establecidos dentro del Código Fiscal de la Federación y su reglamento, donde se menciona en el primer párrafo del artículo 29 que cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes, estos deberán cumplir la señalado en el artículo 29-A de ese Código, de tal manera que la obligación referida en la última oración de la fracción II del artículo 101 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta resulta redundante con lo establecido en el Código Fiscal de la Federación.

- c) **Personas físicas con actividades empresariales y profesionales.-**  
Para las personas físicas que tributen dentro de la sección I del capítulo II título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se establece, entre otras obligaciones, la de expedir comprobantes por sus actividades, según se señala en la fracción III del artículo 133 de dicha ley que dice:

**Artículo 133.** *Los contribuyentes personas físicas sujetos al régimen establecido en esta Sección, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley y en las demás disposiciones fiscales, tendrán las siguientes:*

.....

- III. Expedir y conservar comprobantes que acrediten los ingresos que perciban, mismos que deberán reunir los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. Los comprobantes que se emitan deberán contener la leyenda preimpresa “Efectos fiscales al pago”.*

*Cuando la contraprestación que ampare el comprobante se cobre en una sola exhibición, en él se deberá indicar el importe total de la operación. Si la contraprestación se cobró en parcialidades, en el comprobante se deberá indicar además el importe de la parcialidad que se cubre en ese momento.*

*Cuando el cobro de la contraprestación se haga en parcialidades, por el cobro que de las mismas se haga con posterioridad a la fecha en que se hubiera expedido el comprobante a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes deberán expedir un comprobante por cada una de esas parcialidades, el cual deberá contener los requisitos previstos en las fracciones I, II, III y IV del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, así como el importe de la parcialidad que ampare, la forma como se realizó el pago de la parcialidad y el número y fecha del documento que se hubiera expedido en los términos del párrafo anterior.*

Al igual que para las personas morales, la obligación de la expedición de comprobantes, viene aparejada con la de conservación de los mismos, pero, en este caso según lo señala el tercer párrafo de la fracción, es que cuando el cobro de la contraprestación se efectúe en

parcialidades se deberá expedir un comprobante por cada una de las parcialidades posteriores a la primera, esto obedece a que para las personas físicas el momento de acumulación de los ingresos es cuando sean efectivamente percibidos, de acuerdo al artículo 122, a diferencia de las personas morales, ya que en estas últimas, se consideran acumulables al momento de la expedición del comprobante, entre otras, según lo señala el artículo 18 de la ley de referencia.

- d) **Personas físicas con actividades empresariales que tributen en el régimen intermedio.**- La Ley del Impuesto sobre la Renta contempla un apartado opcional para contribuyentes con actividades exclusivamente de tipo empresarial, al cual denomina régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales y que se encuentra regulado dentro de la sección II del capítulo II del título IV, dando la opción, en dicho apartado, de:

***Artículo 134.** Los contribuyentes personas físicas que realicen exclusivamente actividades empresariales, cuyos ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por dichas actividades no hubiesen excedido de \$4'000,000.00, aplicarán las disposiciones de la Sección I de este Capítulo y podrán estar a lo siguiente:*

- .....
- II.** En lugar de aplicar lo dispuesto en el tercer párrafo de la fracción III del artículo 133 de esta Ley, podrán anotar el importe de las parcialidades que se paguen en el reverso del comprobante, si la contraprestación se paga en parcialidades.*

Como se puede observar, los contribuyentes que opten por pagar el impuesto en los términos establecidos en esta sección, quedan

relevados de expedir los comprobantes adicionales mencionados en el tercer párrafo de la fracción III del artículo 133 de la Ley.

- e) **Personas física del régimen de pequeños contribuyentes.**- Las personas físicas a que se refiere la sección III del capítulo II título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se encuentran obligadas a la expedición de comprobantes por las actividades que realicen de acuerdo a lo señalado en el artículo 139 en su fracción V menciona:

**Artículo 139.** *Los contribuyentes sujetos al régimen previsto en esta Sección, tendrán las obligaciones siguientes:*

.....  
**V.** *Entregar a sus clientes copias de las notas de venta y conservar originales de las mismas. Estas notas deberán reunir los requisitos a que se refieren las fracciones I, II y III del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y el importe total de la operación en número o letra.*

*En los casos en que los contribuyentes utilicen máquinas registradoras de comprobación fiscal, podrán expedir como comprobantes simplificados, la copia de la parte de los registros de auditoría de dichas máquinas en la que aparezca el importe de la operación de que se trate.*

*El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá liberar de la obligación de expedir dichos comprobantes tratándose de operaciones menores a \$100.00.*

A diferencia de los casos anteriores, para estos contribuyentes la obligación es de entregar copia del comprobante y no el original,

además, se menciona la posibilidad de poder entregar comprobantes “simplificados” la copia de la parte de los registros de auditoría de las máquinas registradoras de comprobación fiscal, según se puede observar en el segundo párrafo de la fracción V del artículo en comento,

En el tercer párrafo de la fracción V, se establece la posibilidad de relevar de esta obligación a estos contribuyentes, hipótesis que se manifiesta en el decreto publicado el ocho de diciembre de 2005 en el diario Oficial de la Federación señalado en el Artículo Segundo que los pequeños contribuyentes que opten por pagar sus impuestos mediante una cuota fija integrada de acuerdo con las reglas establecidas en el Artículo Primero de dicho decreto, quedan relevados de entregar a sus clientes copia de las notas de venta y conservar originales de las mismas, prevista en la fracción V del artículo 139 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por operaciones por montos de hasta \$100.00.

Adicionalmente se ratifica dicha exención con la regla 5.8.7 de la Resolución Miscelánea fiscal para 2006 que menciona:

*5.8.7 Para los efectos del artículo 2o.-C, de la Ley del IVA y el Artículo Segundo del Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que se indican, publicado en el DOF el 8 de diciembre de 2005, las personas físicas que realicen el pago del ISR en el Régimen de Pequeños Contribuyentes a que se refiere el artículo 137 de la Ley del ISR, y el pago del IVA mediante estimativa a que se refiere el artículo 2o.-C de la Ley del IVA, durante 2006, quedan relevados de las obligaciones fiscales previstas en el artículo 139, fracciones IV y V de la Ley del ISR, de llevar el registro de sus ingresos diarios, de entregar a sus clientes copia de las notas de venta por*

*operaciones por montos de hasta \$100.00 y conservar originales de las mismas.*

- f) **Personas física que obtengan ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.-** En este caso la obligación para estas personas físicas se encuentra contenida en la fracción III del artículo 145 que a la letra dice:

**Artículo 145.** *Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este capítulo, además de efectuar los pagos de este impuesto, tendrán las siguientes obligaciones:*

.....

**III.** *Expedir comprobantes por las contraprestaciones recibidas.*

En la redacción de esta norma no se establece requisito alguno para su expedición, por lo que se debe entender que únicamente estará obligado a los establecidos en el Código Fiscal de la Federación. En el capítulo IV del presente trabajo, relativo a los requisitos que deben de reunir los comprobantes para efectos fiscales, se analizara con detalle la obligación establecida en el artículo 189 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

## **B. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.**

Dentro de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se establece la obligación de expedir comprobantes en la fracción III del artículo 31 que menciona:

**Artículo 32.-** Los obligados al pago de este impuesto y las personas que realicen los actos o actividades a que se refiere el artículo 2o.-A tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de esta Ley, las siguientes:

.....  
**III.-** Expedir comprobantes señalando en los mismos, además de los requisitos que establezcan el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, el impuesto al valor agregado que se traslada expresamente y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios. Dichos comprobantes deberán entregarse o enviarse a quien efectúa o deba efectuar la contraprestación, dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se debió pagar el impuesto en los términos de los artículos 11, 17 y 22 de esta Ley.

Adicionalmente, en el caso de realizar operaciones cuyo pago de la contraprestación se haga en parcialidades, se deberán expedir un comprobante por cada una de esas parcialidades, según se señala en el tercer párrafo de dicha fracción:

.....  
Cuando el pago de la contraprestación se haga en parcialidades, por el pago que de las mismas se haga con posterioridad a la fecha en la que se hubiera expedido el comprobante a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes deberán expedir un comprobante por cada una de esas parcialidades, el cual deberá ser impreso en los establecimientos autorizados para tal efecto por el Servicio de Administración Tributaria y contener los requisitos previstos en las fracciones I, II, III y IV del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, así como anotar el importe de la parcialidad que ampare, la forma como se realizó el pago de la

*parcialidad, el monto del impuesto trasladado, el monto del impuesto retenido, en su caso, y el número y fecha del documento que se hubiera expedido en los términos del párrafo anterior amparando la enajenación de bienes, el otorgamiento de su uso o goce temporal o la prestación del servicio de que se trate.*

Del análisis de las diversas disposiciones donde se obliga a los contribuyentes a la expedición de comprobantes, se observa que en el caso de las personas morales de acuerdo a la ley del Impuesto Sobre la Renta, estas no tienen la obligación de expedir comprobantes cuando el cobro de las contraprestaciones se realice en parcialidades, sin embargo en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se obliga a expedir comprobantes por el cobro de parcialidades, sin hacer distingo si se trata de persona física o persona moral.

### **III.- FINALIDAD DE LOS COMPROBANTES FISCALES.**

- A. Definición.**
- B. Características.**
- C. Usuarios.**

Para determinar cuales son los objetivos que se persiguen en la elaboración de los comprobantes fiscales, será necesario definir que es lo que debemos de entender por el concepto mencionado, ya que nuestra legislación fiscal, y concretamente el Código fiscal de la Federación, no define el término de comprobante fiscal, limitándose a enunciar únicamente cuales son algunos de los requisitos que estos deben de reunir, la obligación de expedirlos se establece en cada ley en particular y estas señalan, en algunos casos, requisitos adicionales que deberán observar los contribuyentes.

## **A. DEFINICIÓN.**

Para poder comprender la finalidad de los comprobantes fiscales será necesario empezar por definir lo que se debe de entender por “comprobante fiscal”.

De acuerdo con el diccionario Larousse, el término comprobante significa prueba, justificación, recibo.

Por otra parte, la palabra fiscal significa lo relativo al fisco, tesoro público. A su vez, la palabra fisco tiene su origen en la voz latina *fiscus*, nombre con el que se le designo al recipiente en el que se recolectaban los higos y que era utilizada también en la recaudación de los impuestos.

Por lo tanto, el término de comprobante fiscal se puede definir como el documento que servirá de prueba o justificación de haber efectuado una transacción de contenido económico y constituye la evidencia de un acto previsto en las disposiciones fiscales, el cual se le considera como hecho generador cuya conducta da origen al nacimiento de la obligación tributaria.

## **B. CARACTERÍSTICAS.**

La característica principal de estos documentos es que debe contener, por lo menos, los elementos jurídicos fundamentales para encuadrar el hecho generador con el hecho imponible, dicho de otra manera, ubicar el acto realizado por los contribuyentes el cual encuadra con la hipótesis establecida previamente en la legislación fiscal, los elementos de referencia son los siguientes:

- a. El objeto.
- b. Los sujetos.
- c. La base.
- d. La tasa o tarifa.
- e. La época de pago.

Al describir la operación realizada dentro del comprobante fiscal, se puede identificar si tal operación se encuentra dentro de los supuestos establecidos en ley y, por consecuencia, si encuadra con el objeto de la misma, dando origen al pago del impuesto correspondiente.

El obligado al pago de la contribución será el que percibe el ingreso, sin embargo, el adquirente del bien o servicio podrá deducir de sus ingresos el importe pagado, además de acreditar el importe de los impuestos retenidos o trasladados con motivo de la operación realizada.

La base para determinar la contribución estará en función del valor de la operación, que deberá señalarse en el comprobante.

Con la descripción de la operación realizada y una vez determinada la base correspondiente se estará en posibilidades de determinar el importe de los impuestos que deban de trasladarse o retenerse en su caso a los adquirentes del bien o servicio correspondiente

El último elemento, que es de vital importancia, es la fecha en que se lleva a cabo la realización del supuesto normativo que da lugar a las obligaciones, ya que sirve para determinar la exigibilidad de las conductas previstas en las normas.

Con estos elementos, la autoridad, está en posibilidad de definir cual deberá ser la tasa o tarifa a aplicar, según sea el caso, así como la época de pago y quienes son los obligados a cubrir la contribución que corresponda.

### **C. USUARIOS.**

El comprobante fiscal se elabora cuando se materializa alguna operación de la cual, como se mencionó anteriormente, nace la obligaciones tributaria, dicho documento constituye la prueba o justificación de un ingreso o una deducción, estos conceptos son parte integrante para la determinación de la base de la contribución que corresponda.

De todo lo anteriormente señalado, se desprende que el comprobante fiscal es de utilidad para tres personas:

- a) Quien lo expide.

- b) Quien adquiere el bien o servicio,
- c) Para el Estado.

Quien debe de expedir un comprobante, es la persona que enajena o presta el servicio, por lo tanto, para esta persona, los comprobantes serán de gran utilidad para determinar la totalidad de los ingresos que perciba, siendo estos uno de los elementos primordiales que intervienen en el proceso para fijar la base de las contribuciones.

Para quien adquiere el bien o servicio, el comprobante sirve para justificar y comprobar el monto de la erogación realizada y, en consecuencia determinar el monto de las deducciones autorizadas por la ley, así como el importe de los impuestos trasladados o retenidos.

Para el estado, el comprobante fiscal, es el documento en el cual podrá encontrar los elementos fundamentales en el que se basa el particular para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, como consecuencia de la operación realizada.

En atención de los usuarios de los comprobantes fiscales: quien expide, quien recibe y el estado; se puede concluir que el comprobante fiscal sirve para evidenciar la realización de un acto cuyas características económicas constituyen un acto previsto en las normas tributarias y de cuya realización nace una obligación tributaria, así como el derecho a deducir la base de los impuestos o bien a acreditar algún impuesto.

De tal manera, que la finalidad de los comprobantes fiscales es la de

establecer los derechos y obligaciones, tanto para la autoridad recaudadora como de las partes que intervienen en la ejecución del acto respaldado.

Quedando en evidencia que estos últimos son una exageración, como se demostrará más adelante, abusando la autoridad en la vigilancia del cumplimiento de estos últimos olvidándose de lo más importante, que es verificar si en realidad se declara por todos los ingresos que realmente ha percibido.

Al ser bastantes los requisitos formales y encontrarse muy dispersos, como se verá en el siguiente capítulo, en diversos ordenamientos y al encontrarse la gran mayoría de los contribuyentes con una escasa cultura sobre las obligaciones establecidas en las normas fiscales, es lógico y normal que se incurra en el incumplimiento de satisfacer todos los requisitos, que como ya se menciona, están dispersos en varias normas tributarias.

En tales circunstancias, las autoridades han perdido de vista el objetivo principal que deben tener los comprobantes fiscales, enfocándose a establecer cada día más y más requisitos para evitar la falsificación, llegando al absurdo de que para su impresión será la de complicar, día con día, la elaboración y formulación de los documentos comprobatorios de las operaciones realizadas por los contribuyentes, que si bien es cierto que alguno de ellos, con motivo de estas disposiciones, se han visto impedidos de realizar ciertas conductas tendientes a no cumplir en forma adecuada con sus obligaciones tributarias, también es cierto que muchas más contribuyentes se han visto afectados por tratar de cumplir con todas las formalidades establecidas.

## **IV.- REQUISITOS DE LOS COMPROBANTES FISCALES**

- A. De impresión.**
- B. De expedición.**

El comprobante fiscal se elabora como un documento que va a respaldar la operación realizada entre dos personas, en este sentido, los datos que se asientan en dicho documento, en principio, deberán ser los que realmente corresponden a la operación, siendo estos los que le deben de interesar a la autoridad, ya que con ellos se podrá determinar la obligación fiscal a cargo del sujeto pasivo.

Ahora bien, se puede dar el supuesto de que los datos asentados no correspondan a la realidad, en cuyo caso se puedan ver perjudicado los intereses del estado, para que se de esta situación se requiere, entre otras circunstancias, que:

- I. Las personas que intervienen, tanto el enajenante de bienes o prestador de servicios como el adquiriente de dichos bienes o servios, estén de acuerdo en que así se haga.
- II. Alguna de las dos personas señaladas en el punto anterior, altere, falsifique u omita la elaboración del documento, o bien, el registro de la operación realizada.

De tal manera que el comprobante fiscal reviste, para la autoridad, una gran importancia, ya que significa la fuente primaria de información para la determinación de los elementos de las contribuciones, toda vez que en ellos se deberá anotar: la descripción de la transacción efectuada (objeto), los nombres de quienes intervienen en la enajenación o prestación del servicio (sujeto), la fecha en que se concreta la operación (nacimiento de la obligación), el importe de la operación (base) y, para efectos del Impuesto al Valor Agregado se deberá anotar las tasa que correspondan a las operaciones realizadas.

Por tal motivo, la preocupación de la autoridad ha sido que no se afecte el interés social por el incumplimiento del mandato constitucional de contribuir con el gasto público, establecido en el Artículo 31 Facción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al alterar o falsificar los comprobantes en perjuicio del estado.

En este escenario, la veracidad de los datos asentados en los comprobantes fiscales dependen, en primera instancia, de la buena voluntad de las partes que intervienen en dicha transacción, de tal manera que las autoridades, en su legítimo derecho, trata de regular que los actos o actividades que sean objeto del pago de impuestos queden debidamente documentadas, para lo cual ha establecido, a través de la legislación y con el tiempo, una serie de requisitos que deberán reunir los comprobantes, pretendiendo inhibir cualquier acto que tienda a alterar o falsificar los comprobantes y, en consecuencia, no se cumpla con las contribuciones que se originen.

Si bien es cierto que todos los requisitos, por el simple hecho de estar contenidos en la legislación fiscal, deben de considerarse como requisitos fiscales, también es cierto que no todos ellos sirven para determinar el monto de las contribuciones, de tal manera que es necesario que se haga una clasificación de los mismos distinguiendo aquellos que son indispensables para la determinación de las contribuciones de los que no, por lo que se propone la siguiente:

- I) Fiscales.
- II) Formales.

Los requisitos fiscales, serán todos aquellos que son esenciales para la

determinación de las contribuciones originadas por los actos realizado que encuadren dentro de las hipótesis señaladas en la legislación fiscal, como lo son el objeto, sujeto, y fecha en que se realiza el acto, ya que la ausencia de alguno de estos requisitos, complica o impide la determinación de la obligación tributaria o el nacimiento de la misma.

Por otra parte, los requisitos formales, van encaminados a evitar la falsificación o alteración de los mismos, y que si bien es cierto que la ausencia de alguno de estos últimos podría tener como consecuencia o intención el ocultar o entorpecer la determinación de las contribuciones, también es cierto que, no son necesarios para la determinación de las contribuciones, ya que solamente sirven para dar certeza a la autoridad sobre la autenticidad del documento que respalda la operación, circunstancia que se puede verificar por otros medios.

Los requisitos de tipo formal se han venido incorporando en diversas disposiciones fiscales a través del tiempo. Con tal cúmulo de disposiciones, pareciera que el estado se ha obsesionado con este tipo de requisitos, considerándolos como la panacea para evitar la defraudación y evasión fiscal, trasladándole a los particulares la responsabilidad de fiscalización, acción que, en estricto derecho, corresponde a la propia autoridad, llegando al absurdo de solo permitir la deducibilidad de aquellas operaciones que se encuentre amparadas con comprobantes que reúnan “...*los requisitos de las disposiciones fiscales...*”, tal como sucede con la reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta según el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio de 2006.

El alcance jurídico de “*los requisitos de las disposiciones fiscales*”, señalado en el artículo 31 facción III, implica que cualquier disposición

contenida en la normatividad fiscal, independientemente de si se trata de un requisito fiscal o formal, debe de ser observada por quien pretenda deducir cualquier erogación, por lo tanto considero que dicha disposición viola las garantías individuales, al obligar a los contribuyentes la verificación del cumplimiento de los requisitos, tanto formales como fiscales, provocando una molestia a los contribuyentes y por consecuencia una violación al artículo 16 constitucional, ya que la verificación de tales requisitos representa una molestia para el particular y la inobservancia de dicha disposición estaría sancionada con la no deducibilidad del la erogación, pese a que se pudiera demostrar que efectivamente se hubiera realizado tal erogación al momento de cumplir con el requisito, que en el mismo artículo se señala, en relación a efectuar el pago con cheque nominativo y para abono en cuenta o con medios electrónicos de tal manera que se podría identificar claramente quien es la persona que debe de acumular el ingreso, en dichas circunstancias en el caso de no contener algún requisito de tipo formal, cuya responsabilidad es de un tercero, ocasiona perjuicio a quien pretendiera deducir el comprobante respectivo, cargando de esta manera con una sanción injustificada, toda vez que la pretensión de respaldar las operaciones realizadas con documentos, como ya quedo asentado en el capitulo relativo a la finalidad de los comprobantes, es sin lugar a dudas la de evitar la evasión, o sea, que se deje de acumular un ingreso y por otra la que se disminuya indebidamente la base para el pago de los impuestos.

Este asunto plantea, sin lugar a dudas, la intención de las autoridades por trasladar su responsabilidad de verificar que se cumplan con los requisitos establecidos en las normas fiscales, sancionándolo con la no deducibilidad, a pesar de que quien expida el comprobante acumule el ingreso, causando daño a quien no es responsable del cumplimiento de los requisitos, en especial cuando se trate de la omisión de un requisito de tipo formal, en tales circunstancias considero totalmente injusta dicha disposición.

Con el requisito para la deducción anteriormente comentado, el contribuyente deberá convertirse en un experto en materia fiscal, ya que deberá conocer cuales son las obligaciones de los diferentes contribuyentes en cuanto a la impresión y expedición de los diferentes tipos de comprobantes señalados en las disposiciones fiscales, de tal manera que ahora para poder dedicarse a cualquier actividad lícita, garantía consagrada en nuestra Constitución en su artículo 5°, es necesario que se cuente con una capacidad especial para sustituir a la autoridad fiscal involucrándolo en las tareas de verificación de comprobantes.

Para llevar a cabo un análisis de los requisitos que establecidos en la legislación fiscal será necesario dejar de lado la clasificación señalada anteriormente y establecer otra, agrupando dichos requisitos en dos grandes grupos siendo estos los siguientes:

- A. De impresión.
- B. De expedición.

Se podría haber establecido un tercer gran grupo referente a los requisitos para la deducibilidad, sin embargo, por lo señalado en párrafos anteriores, cualquier requisito, trátase de impresión o de expedición, estos son necesarios para la deducción, de conformidad con la modificación sufrida al artículo 31 fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En estas circunstancias se procederá al análisis correspondiente considerando esta última clasificación, pero aun así, se señalará si la norma se refiere a un requisito de carácter fiscal o formal, atendiendo al criterio de lo expresado con anterioridad.

## A. DE IMPRESIÓN.

Las disposiciones que regulan la impresión de los comprobantes fiscales se encuentran fundamentalmente en el Código Fiscal de la Federación así como en las Reglas de Carácter General (Resolución Miscelánea Fiscal para 2006). A continuación se hace el análisis respectivo de cada uno de los requisitos relativos, tanto para la impresión, como para los datos que deben de estar previamente impresos en los mismos.

- a) **Obligación de imprimirlos en establecimientos autorizados.-** Los comprobantes fiscales que sean utilizados por los contribuyentes no podrán ser de libre impresión, por lo que los contribuyentes que se encuentran obligados a expedir comprobantes, según quedo asentado en el capítulo II, deberán imprimirlos en establecimientos autorizados según se señala en el segundo párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación *"Los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior deberán ser impresos en los establecimientos que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que cumplan con los requisitos que al efecto se establezcan mediante reglas de carácter general"*.

La intención de disposición anteriormente señalada es clara, pretende "impedir" que los contribuyente puedan reproducir fácilmente los comprobantes y con ello no se lleve un doble juego de comprobantes, ocultando con ello ingresos y por otra parte, que no se llegue a justificar algunas erogaciones con documentos apócrifos y, de esta manera, cuando la autoridad lleve a cabo sus facultades de comprobación, pueda constatar fácilmente que dicho documento fue expedido efectivamente por un contribuyente inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes y no se trata de una simulación o falsificación por parte de quien expide o pretende hacer deducible dicho comprobante.

De lo anterior, se desprende que el requisito mencionado es de carácter **formal**, ya que va encaminado a inhibir la reproducción indebida de los comprobantes y no es indispensable para determinar los elementos esenciales de las contribuciones.

- b) **Datos de identificación de quien los expide.-** En la fracción I, artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, se establece como un primer requisito el de cumplir con el requisito de tener impresos los datos que identifiquen a quien lo expide *“I.- Contener **impreso** el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyente de quien los expida...”*.

Adicionalmente en el la fracción I del artículo 29-C del mismo código señala que cuando se opten por considerar como comprobante el original de los estados de cuenta estos deberán *“I. Consignen en el cheque la clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se libre el cheque. Se presume, salvo prueba en contrario, que se cumplió con este requisito, cuando en el estado de cuenta que al efecto expida la institución de crédito o casa de bolsa se señale dicha clave del beneficiario del cheque.”*

Con estas disposiciones se puede identificar a la persona que realiza la enajenación o prestación del servicio, así como la clave bajo la cual se encuentra registrado ante la autoridad fiscal, en este caso estamos en presencia de un requisito **fiscal**, ya que con ellos es posible establecer uno de los elementos esenciales para las contribuciones, o sea al sujeto.

- c) **Domicilio donde se expide.-** Dentro de la misma fracción referida en el punto anterior, encontramos la obligación de “...*Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes*”.

Con este requisito se pretende determinar cual es la entidad federativa que podría tener derecho a una participación de los impuestos, esto de conformidad con los convenios que celebre la federación con cada una de dichas entidades, el no asentar donde fue expedido no ayuda para la obtención de alguno de los elementos de las contribuciones, en estas condiciones este requisito es de tipo **formal**.

- d) **Estar foliados-** En la fracción II del artículo 29-A del ordenamiento mencionado anteriormente, menciona claramente que el folio de los comprobantes deberá estar impreso, “II.- *Contener **impreso** el número de folio.*”.

Este requisito va encaminado a tener un control sobre el total de operaciones que se realizan y poder, en caso de verificación, presumir que se han registrado la totalidad de las operaciones.

Dada la posibilidad de que las personas que expiden los comprobantes, pudieran ocultar alguno de ellos, se establece este requisito. Si bien es cierto que es necesario evitar que se lleguen a ocultar ingresos, también es cierto que este requisito no sirve para determinar ni al sujeto, ni objeto, ni base, ni momento de nacimiento de la obligación fiscal, por lo tanto es un requisito de tipo **formal**.

- e) **Vigencia de los comprobantes fiscales.-** Los comprobantes fiscales deben de tener una vigencia de dos años a partir de la fecha de impresión, así lo dispone el segundo párrafo del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación que señala: *“Los comprobantes autorizados por el Servicio de Administración Tributaria deberán ser utilizados por el contribuyente en un plazo máximo de dos años, dicho plazo podrá prorrogarse cuando se cubran los requisitos que al efecto señale la autoridad fiscal de acuerdo a reglas de carácter general que al efecto se expidan. La fecha de vigencia deberá aparecer impresa en cada comprobante. Transcurrido dicho plazo se considerará que el comprobante quedará sin efectos para las deducciones o acreditamientos previstos en las Leyes fiscales”.*

Es necesario aclarar que de acuerdo a la regla 2.4.19 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006 la vigencia de dos años únicamente aplica a personas morales que tributen conforme al Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y a personas físicas con actividades empresariales y profesionales, exceptuando a aquellas que se dediquen a la agricultura, ganadería y silvicultura.

Por otra parte, en el Código hace mención de una posible prórroga, pero en dicha Resolución no se contempla ninguna regla por la cual se pudiera ampliar la vigencia.

Con esta disposición, se limita la utilización de los comprobantes para quien lo expide y se obliga su observancia para quien pretenda deducir o acreditar con dicho comprobante, se puede pensar que el

objetivo de este requisito tiene la intención de inhibir la falsificación de los mismos, pero más bien, pretende trasladar a los particulares su labor de fiscalización, esto es así, al incluir en el decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios que entró en vigor el 28 de junio de 2006, al precisar en el segundo párrafo del artículo 29-A del Código que “...se considerará que el comprobante **quedará sin efectos para las deducciones o acreditamientos** previstos en las Leyes fiscales”, en concordancia con la modificación realizada al artículo 31 fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al indicar que “III Estar amparadas con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales...”

Es claro que quien debe de incluir la fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado es el propio impresor en primera instancia, quien expide el comprobante debe verificar que dicho requisito se incluya en la impresión de los comprobantes de tal manera que los directamente responsables de cumplir con esta obligación deben de ser los ya mencionados, sin embargo, se involucra a quien pretenda deducir o acreditar en base a dicho comprobante, obligándolo a vigilar el cumplimiento de esta disposición al establecer que **no** tendrá efectos fiscales fuera del plazos de dos años.

Por todo lo explicado anteriormente, es evidente que se trata de un requisito de tipo **formal**, ya que si el comprobante cuenta con la vigencia impresa o no, nada tiene que ver con los elementos esenciales de las contribuciones.

- f) **Quien los imprimió y en que fecha.-** El impresor deberá anotar los datos que lo identifiquen así como la fecha en que realiza la impresión, esto de acuerdo con la fracción VIII del Código Fiscal de la Federación que dice: “VIII.- *Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado*”.

Por lo que se refiere al requisito de la fecha de impresión, este se encuentra estrechamente relacionado con el señalado anteriormente, ya que permite establecer el inicio de la vigencia y su culminación. En relación con los datos de identificación del impresor, es otro requisito más que facilita las labores de fiscalización a cargo del fisco federal.

Como se puede apreciar, los datos solicitados en la fracción VIII, son requisitos **formales**, toda vez de que ni la fecha en que se imprimieron ni quien los hizo sirven para identificar los elementos esenciales de las contribuciones.

- g) **Leyenda “Efectos fiscales al pago”.-** Esta obligación se encuentra dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 133 fracción III que indica “III. *Expedir y conservar comprobantes que acrediten los ingresos que perciban, mismos que deberán reunir los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. Los comprobantes que se emitan deberán contener la leyenda **preimpresa** “Efectos fiscales al pago”.*

Esta obligación está dirigida a las personas físicas con actividades empresariales y profesionales ya que de acuerdo al primer párrafo del

artículo 122 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la acumulación de los ingresos para estas personas es hasta el momento en que sean efectivamente percibidos.

De tal manera que la intención de esta leyenda es dejar en claro que la deducción y acumulación de la operación es al momento de que sea efectivamente cobrada o pagada la operación, según sea el caso, y en consecuencia se trata de un requisito de tipo **formal**, al ser un simple recordatorio.

- h) **Leyenda "Impuesto retenido de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado".-** En la Ley del Impuesto al Valor Agregado se establece esta obligación en el octavo párrafo de la fracción III del artículo 32 al mencionar que *“Los contribuyentes a los que se les retenga el impuesto deberán expedir comprobantes con la leyenda "Impuesto retenido de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado"...”*

Esta disposición es un requisito **formal**, toda vez que su inserción no es requiere para la determinar de alguno de los elementos de las contribuciones.

- i) **Número de registro de la máquina y logotipo fiscal.-** Cuando se cuente con maquina registradora de comprobación fiscal el comprobante que se expida deberán ser impresos estos datos, así se menciona en numeral 1 del inciso a) fracción I del artículo 171 del Reglamento de la Ley del impuesto Sobre la Renta *“Estos datos deberán ser impresos en los comprobantes que emita la máquina, así como en la información que*

*proporcione,”*

Los comprobantes expedidos por las maquinas de comprobación fiscal, son documentos que no podrán ser utilizados para deducciones o acreditamiento de impuestos, en este sentido, el requisito establecido en la disposición que nos ocupa es un requisito **formal** toda vez que queda registrado tanto el importe como la fecha de expedición en la memoria de la maquina.

Los requisitos que se comentan a continuación corresponden a los señalados en la regla 2.4.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006 y el comentario de ellos se llevará al final de su exposición en razón de que se encuentran en las mismas circunstancias todos ellos.

j) **Cedula de identificación fiscal.-** En la fracción I se mencionan que debe de estar impresa la cedula de identificación fiscal indicando cuales son las características para su reproducción. (con la derogación del cuarto párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación a partir del 29 de junio de 2006 ya no es necesario cerciorarse del nombre a quien se expiden los comprobantes fiscales, corresponden al señalado en la Cédula de Identificación fiscal, pero sigue vigente esta obligación para quien los expide.)

k) **Leyenda "La reproducción no autorizada de este comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales".-** Esta leyenda debe ser impresa en los documentos fiscales según lo indica la fracción II de la regla mencionada.

l) **Datos del impresor y fecha de impresión.-** En la fracción III se precisan los datos relativos al impresor que deben contener los documentos para efectos fiscales *“III. El RFC, nombre, domicilio fiscal y, en su caso, el número telefónico del impresor, así como la fecha en que se incluyó la autorización correspondiente en la página de Internet del SAT...”*, y en la fracción IV se menciona nuevamente la obligación de contener la fecha de impresión contenida en la fracción VIII del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación

m) **Leyenda: “Número de aprobación del Sistema de Control de Impresores Autorizados”.-** Esta obligación se encuentra contenida en la fracción V de la regla de referencia señalando *“V. La leyenda: “Número de aprobación del Sistema de Control de Impresores Autorizados” seguida del número generado por el sistema.”*

Estos requisitos, que deben contener los comprobantes, tienen la intención de evitar la falsificación de los mismos, por lo tanto se trata de requisitos de carácter **formal** y si bien es cierto, como ya se mencionó anteriormente, que se encuentran establecidos en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006, por lo tanto no podrá ser sancionado su incumplimiento, no obstante, al no causar agravio no debe de haber inconveniente en cumplir con ellos.

n) **Número y fecha del oficio de la autorización para recibir donativos.-** En el penúltimo párrafo de la Regla 2.4.7 se establece esta obligación al señalar *“Los comprobantes que amparen donativos deberán ser impresos por personas autorizadas por el SAT y, además de los datos señalados en el artículo 40 del Reglamento del CFF, deberán contener*

*impreso el número de folio, los requisitos establecidos en las fracciones I, II, III y V del párrafo anterior, el número y fecha del oficio en que se haya informado a la organización civil o fideicomiso, la procedencia de la autorización para recibir donativos deducibles, o en caso de no contar con dicho oficio, la fecha y número del oficio de renovación correspondiente.”*

Esta disposición tiene como finalidad la de constatar a través del mismo documento que ampare un donativo, que la persona que expide dicho documento se encuentra autorizada para recibir donativos y en ningún momento sirve para determinar ninguno de los elementos esenciales de las contribuciones, por lo tanto se trata de un requisito **formal**.

## **B. DE EXPEDICIÓN.**

- a) **Registro federal de contribuyentes de quien adquiere.-** En el Código Fiscal de la Federación artículo 29-A fracción IV indica que se deberá anotar este dato “IV.- *Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.*”

Este requisito es de tipo **fiscal**, ya que identifica a la persona que adquiere el bien o servicio amparado en el comprobante y que será quien tiene derecho a la deducción o acreditamiento que se pueda desprender de la operación realizada.

- b) **Cantidad y descripción del bien o servicio.-** Esta obligación la encontramos en la fracción V del artículo 29-A “V.- *Cantidad y clase de*

*mercancías o descripción del servicio que amparen.”*

Con este requisito se estará en posibilidades de determinar si la operación efectuada encuadra en alguna de las hipótesis señaladas en la ley como objeto de la misma, de tal manera que se trata de un requisito fiscal.

- c) **Costo unitario, importe total.-** Estos tres requisitos se encuentran consignados en la fracción VI del mencionado artículo 29-A al señalar *“VI.- Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra,…”*

El valor unitario ayuda a determinar el importe total de la operación, siendo este último dato el que sirve para establecer la base para la contribución, no así el primero, toda vez que puede no estar consignado dicho valor y, pese a ello, se pueda establecer el importe total de la transacción, anotando, eso sí, el valor total de cada partida, por lo anterior, el valor unitario ser considerado como un requisito **formal**, no así el importe total es de tipo **fiscal**.

- d) **Impuestos trasladados.-** En el caso de que se trasladen impuestos estos deberán de expresarse en el documento correspondiente, desglosándose por cada una de las tasas que correspondan, esto lo encontramos en la fracción VI, artículo 29-A del Código fiscal de la Federación que mencionan *“VI.-... así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, desglosado por tasa de impuesto, en su caso.”*

En concordancia con la disposición anterior, la fracción III, artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala *“III.- Expedir comprobantes señalando en los mismos, además de los requisitos que establezcan el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, el impuesto al valor agregado que se traslada expresamente y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios.”*

Al señalar el monto del impuesto trasladado se da certidumbre, al usuario del comprobante, para poder acreditar el impuesto correspondiente, por lo tanto se trata de un requisito **fiscal**.

- e) **Documento aduanero.-** El fundamento de este requisito lo encontramos en la fracción VII del multicitado artículo 29-A *“VII.- Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.”*

La intención de este requisito es de comprobar que la mercancía ha sido introducida al país legalmente, pero solamente es para la enajenación de primera mano, no así para las sucesivas enajenaciones, de tal manera que cuando se trate de la segunda o posteriores enajenaciones, no se estará en posibilidades de llevar a cabo la verificación pretendida, en estas condiciones el mencionado requisito es de carácter **formal**.

- f) **Forma de pago.-** Este requisito lo encontramos en el quinto párrafo del

artículo 29 del Código Fiscal de la Federación que señala “El comprobante que se expida deberá **señalar en forma expresa si el pago** de la contraprestación que ampara **se hace en una sola exhibición o en parcialidades**. **Cuando** la contraprestación **se pague en una sola exhibición**, en el comprobante que al efecto se expida se **deberá indicar el importe total de la operación y**, cuando así proceda en términos de las disposiciones fiscales, **el monto de los impuestos que se trasladan** desglosados por tasas de impuesto. **Si** la contraprestación **se paga en parcialidades**, en el comprobante **se deberá indicar**, además del importe total de la operación, **que el pago se realizará en parcialidades y**, en su caso, **el monto de la parcialidad que se cubre en ese momento** y el monto que por concepto de impuestos se trasladan en dicha parcialidad desglosados por tasas de impuesto.

En ese mismo sentido encontramos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el segundo párrafo de la fracción III, artículo 32, que “Cuando el comprobante ampare actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto al valor agregado, en el mismo se deberá **señalar en forma expresa si el pago** de la contraprestación **se hace en una sola exhibición o en parcialidades**. **Cuando** la contraprestación **se pague en una sola exhibición**, en el comprobante se **deberá indicar el importe total de la operación y el monto equivalente al impuesto que se traslada**. Si la contraprestación **se paga en parcialidades**, en el comprobante que se expida por el acto o actividad de que se trate, se **deberá indicar** además **el importe total de la parcialidad** que se cubre en ese momento, **y el monto equivalente al impuesto que se traslada sobre dicha parcialidad.**”

De la lectura de ambos numerales nos percatamos que

prácticamente son idénticos.

Es importante señalar que tratándose de personas físicas y para efectos del Impuesto Sobre la Renta, depende de la forma en que se cubra la operación para que se considere como ingreso acumulable o deducción. De igual manera y para todos los contribuyentes, tanto personas físicas como personas morales, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el impuesto se considera causado o acreditable en el momento en que la operación es efectivamente cobrada o pagada. En tales circunstancias el señalar la forma en que se cubre la operación es un requisito **fiscal**.

- g) **Consignar el Impuesto al Valor Agregado retenido.-** En la Ley del Impuesto al Valor Agregado se establece esta obligación en el octavo párrafo de la fracción III del artículo 32 al mencionar “*Los contribuyentes a los que se les retenga el impuesto deberán expedir comprobantes con la leyenda "Impuesto retenido de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado" y **consignar por separado el monto del impuesto retenido.***”

Este requisito, de consignación del impuesto retenido, se trata de otro requisito de tipo **formal** ya que para el acreditamiento de la retención por parte de quien percibe el ingreso será necesario contar con la constancia de retención señalada el mismo artículo en su fracción V, en tanto que para quien realiza la retención deberá enterarla en los términos y plazos establecidos en la propia ley para que pueda ser acreditable, existiendo, en ambos casos, otro documento que sirve de base para la acreditación del impuesto correspondiente.

- h) **Sello digital y certificado de firma electrónica.-** Este requisito será necesario en caso de que se expidan comprobantes digitales según lo señala el séptimo párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación *“Las personas físicas y morales que cuenten con un certificado de firma electrónica avanzada vigente y lleven su contabilidad en sistema electrónico, **podrán emitir los comprobantes** de las operaciones que realicen **mediante documentos digitales**, siempre que dichos documentos cuenten con sello digital amparado por un certificado expedido por el Servicio de Administración Tributaria, cuyo titular sea la persona física o moral que expida los comprobantes.”*

La finalidad de esta disposición es en el sentido de poder establecer la identidad de la persona que expide el comprobante toda vez que a través del certificado amparado por la firma digital se identifica al contribuyente, o sea al sujeto del impuesto, de tal suerte que se trata de un requisito **fiscal**.

La excepción a los requisitos impresos que deben de tener los comprobantes la encontramos para aquellos contribuyentes que obtengan ingresos en forma esporádica pro concepto de honorarios, lo anterior es de acuerdo a lo señalado en el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el segundo párrafo del artículo 161, donde refiere *“En el caso de que los contribuyentes perciban ingresos de los señalados en el artículo 128 de la Ley, los comprobantes a que se refiere la fracción III del artículo 133 de la Ley, **podrán no cumplir con el requisito de que los datos que deben contener se encuentren impresos, así como el de que dichos comprobantes hayan sido impresos por establecimientos autorizados, siempre que el pago correspondiente se realice a través de cheque nominativo para abono en cuenta.”***

## **V.- TIPOS DE COMPROBANTES FISCALES**

**A. Simplificados.**

**B. Para efectos fiscales.**

En la practica comercial, mercantil o de cualquier otra naturaleza, existen una gran variedad de documentos que permiten amparar las diversas operaciones que se realizan en forma cotidiana, por ello es necesario distinguir cada uno de ellos identificándoles con las actividades que normalmente los utilizan.

En el penúltimo párrafo del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación menciona que “*Los contribuyentes que realicen operaciones con el **público en general**, respecto de dichas operaciones deberán expedir **comprobantes simplificados** en los términos que señale el Reglamento de este Código.*”

Por otra parte, en el tercer párrafo del artículo 29 del Código menciona que “*Para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior, quien los utilice deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos, así como verificar que el comprobante contiene los datos previstos en el artículo 29-A de este Código.*”, por lo que podemos concluir que existen dos tipos de comprobantes, los primeros serán aquellos que se expiden por operaciones realizadas con público en general y los segundos que serán utilizados por los contribuyentes con la finalidad de efectuar alguna deducción o acreditamiento de tipo fiscal.

Por lo tanto la clasificación que podemos hacer de los comprobantes sería la siguiente:

- I. Simplificados, y

## II. Para efectos fiscales.

### A. SIMPLIFICADOS.

De conformidad con lo dispuesto en el citado artículo 29-A, es una obligación para aquellos contribuyentes que realicen operaciones con el público en general de expedir comprobantes simplificados, sin embargo, de la lectura del artículo 37 del Reglamento del Código, esta obligación se convierte en opcional, al mencionar que *“Los contribuyentes que realicen enajenaciones o presten servicios, al público en general..... **podrán** expedir su documentación comprobatoria en los términos del artículo 29-A del Código, **o bien optar** por hacerlo en alguna de las formas siguientes:”*.

La característica distintiva de los comprobantes simplificados es la de que son aquellos que se entregan al público en general y que no serán utilizados para comprobar deducción o acreditamiento alguno, esto se desprende del análisis que se hace del lleva a cabo del artículo 14 antepenúltimo donde se define lo que **no** se debe de entender por público en general al señalar: *“No se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el Artículo 29-A de este Código.”*, de tal manera que público en general, en una interpretación estricta, será aquella persona a la que se le entreguen comprobantes que únicamente reúna los requisitos de las fracciones I, II y III del artículo 29-A así como contener el importe total de la operación consignado en número y letra, tal como lo indica el artículo 137 en su fracción I del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en tales circunstancias, cuando se añada algún otro requisito, la operación se considerará que no se realizó con público en general, sin embargo en la practica basta con que no se desglosen los impuestos ni se anote la clave del Registro Federal de Contribuyentes del adquirente.

Dentro de los comprobantes simplificados encontramos los siguientes:

- a) **Comprobantes con solo requisitos de las fracciones I, II y III del Artículo 29-A.-** De acuerdo a lo mencionado en la fracción I del reglamento del Código Fiscal de la Federación estos comprobantes únicamente deberán reunir los tres primeros requisitos que se indican en el artículo 20-A del Código, de tal manera que estos comprobantes pueden presentarse de muy diversas presentaciones, ya sea una nota de venta, recibo, etc.
  
- b) **Registros de auditoría de maquinas registradoras.-** Estos comprobantes son los señalados en la fracción II del artículo 37 del Código, *“II.- Expedir comprobantes consistentes en copia de la parte de los registros de auditoría de sus máquinas registradoras...”*

En dicha disposición, artículo 37 del Reglamento, se establecen una serie de requisitos que deben de reunir, tanto la maquina registradora como los comprobantes emitidos por dichas maquinas, los cuales fueron analizados en el capitulo anterior.

## **B. PARA EFECTOS FISCALES.**

Estos comprobantes serán aquellos que reúnan o contengan todos los requisitos y características señaladas en las diversas normas fiscales, de tal manera que el adquiriente de un bien o servicio pueda disminuir de sus ingresos el costo de la operación realizada, o bien, pueda disminuir, vía acreditamiento, los impuestos trasladados y/o retenidos de conformidad a la legislación fiscal.

- a) **Comprobantes con talonario.-** Estos comprobantes se enuncian en el primer párrafo del artículo 38 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, “*Los contribuyentes deberán llevar los comprobantes a que se refiere el artículo 29-A del Código en talonario o bien expedirlos en original y copia.*”, consistiendo estos en una matriz y un talón, entregando la matriz al usuario, conservando el talón para evidenciar el ingreso.

Este tipo de comprobantes pueden ser usados por cualquier contribuyente, independientemente de su actividad, sin embargo, lo común es que sean usados por servicios profesionales y por arrendadores. El llenado de estos comprobantes se complica al tenerse que llenar en forma separada el talón y la matriz, por tal motivo su uso es cada día menor.

- b) **Comprobantes en original y copia.-** El fundamento de este tipo de comprobantes es el mismo que para los de talonario, artículo 38 del reglamento del Código Fiscal de la Federación, en este concepto genérico podemos encontrar diversidad de documentos como lo son las facturas, notas de venta, de cargo, de abono, recibos, etc.

Este tipo de comprobantes son los más usados por los contribuyentes, en sustitución de los de talonario, ya que su llenado se simplifica al obtener la copia en forma automática, ya sea por el uso de papel carbón, papel autocopiable, en impresora etc.

- c) **Comprobantes por computadora.-** La referencia de estos comprobantes la encontramos en el tercer párrafo del artículo 38 del

Reglamento del Código al mencionar “Cuando se autorice la expedición de comprobantes por computadora...”

Esta disposición nos remite a la resolución miscelánea para señalar las condiciones en que se pueden imprimir dichos comprobantes, sin embargo, no existe ninguna regla que haga referencia a la forma o requisitos que se deban de reunir para la expedición de comprobantes por computadora.

- d) **Estimaciones de obra pública.-** Cuando exista contrato de obra pública, las estimaciones de obra no serán necesarias estar impresas por establecimientos autorizados, siempre y cuando cumplan con los requisitos del 29-A del Código, según lo mencionado en la fracción I de la Regla 2.4.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006, por lo tanto estos documentos sirven como comprobantes para efectos fiscales.

*“2.4.5. Para los efectos del artículo 29 del CFF, no se requerirá la expedición de comprobantes impresos por establecimientos autorizados, en los siguientes casos:*

*I. Cuando se haya celebrado contrato de obra pública, caso en el cual los constructores podrán presentar las estimaciones de obra a la entidad o dependencia con la cual tengan celebrado el contrato, siempre que dicha estimación contenga la información a que se refiere el artículo 29-A del CFF”*

- e) **Formas o recibos oficiales.-** Estos documentos también serán comprobantes fiscales según se indica en la fracción II de la regla 2.4.5 referida en el inciso anterior:

*“II. Cuando se trate del pago de contribuciones federales, estatales o municipales, caso en el cual las formas o recibos oficiales servirán como comprobantes, siempre que en las mismas conste la impresión de la máquina registradora o el sello de la oficina receptora.*

*Asimismo, tratándose del pago de productos o aprovechamientos, las formas o recibos oficiales que emitan las dependencias públicas federales, estatales o municipales, servirán como comprobantes fiscales, siempre que en los mismos conste la impresión de la máquina registradora o el sello de la oficina receptora y reúnan como mínimo los requisitos establecidos en las fracciones I, III, IV, V y VI, del artículo 29-A del CFF, cuando en su caso sean aplicables, así como el previsto en la fracción II de la regla 2.4.7. de esta Resolución.”*

- f) **Escrituras públicas.-** Las operaciones que consten en escrituras públicas servirán como comprobantes fiscales, lo anterior es en función de lo citado en la fracción III de la ya mencionada Regla 2.4.5:

*“III. En las operaciones que se celebren ante notario y se hagan constar en escritura pública, sin que queden comprendidos ni los honorarios, ni los gastos derivados de la escrituración.”*

- g) **Boletos de pasajero, guías aéreas de carga, órdenes de cargos misceláneos y comprobantes de cargo por exceso de equipaje.-** En la Regla 2.4.6 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006, expresamente señala que estos documentos sirven como comprobantes fiscales:

*“2.4.6. Para los efectos del artículo 29 del CFF, los siguientes documentos servirán como comprobantes fiscales, respecto de los servicios amparados por ellos:*

*I. Las copias de boletos de pasajero, guías aéreas de carga, órdenes de cargos misceláneos y comprobantes de cargo por exceso de equipaje, expedidos por las líneas aéreas en formatos aprobados por la Secretaría de Comunicaciones y Transportes o por la International Air Transport Association “IATA”.*

- h) **Notas de cargo de agencias de viaje o líneas aéreas.-** En la fracción II de la Regla 2.4.6, hace referencia a estos documentos cuando son expedidos por agencias de viaje, o bien, por líneas aéreas:

*“II. Las notas de cargo a agencias de viaje o a otras líneas aéreas.”*

- i) **Las copias de boletos de pasajeros.-** Estos documentos también son reconocidos como comprobantes para efectos fiscales, esto de acuerdo a la referencia que se hace de ellos en la Resolución Miscelánea en la Regla 2.4.6 fracción III al indicar:

*“II. Las copias de boletos de pasajero expedidos por las líneas de transporte terrestre de pasajeros en formatos aprobados por la Secretaría de Comunicaciones y Transportes o por la International Air Transport Association, “IATA”.*

- j) **Voucher de servicio.-** Estos comprobantes deberán ser emitidos únicamente por las agencias de viaje, cuando realicen operaciones en

calidad de comisionistas, tal como se indica en la regla 2.4.26 de la Resolución Miscelánea para 2006:

**“2.4.16.** Para los efectos de los artículos 29 y 29-A del CFF y 37 de su Reglamento, las agencias de viajes se abstendrán de emitir comprobantes en los términos de dichos preceptos, respecto de las operaciones que realicen en calidad de comisionistas de prestadores de servicios y que vayan a ser prestados por estos últimos. En este caso deberán emitir únicamente los llamados “voucher de servicio”, que acrediten la contratación de tales servicios ante los prestadores de los mismos, cuando se requiera.”

- k) **Reportes de boletaje vendido.-** Estos comprobantes tienen su sustento en el segundo y tercer párrafo de la regla mencionada en el inciso anterior, 2.4.26, indicando:

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

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

- l) **Estados de cuenta de instituciones de crédito.-** Estos documentos servirán de comprobantes para efectos fiscales, el fundamento legal lo encontramos en el artículo 29-C en donde se expresa:

*“Artículo 29-C.- Las personas que conforme a las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad y que efectúen el pago de adquisiciones de bienes, del uso o goce temporal de bienes, o de la prestación de servicios, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del beneficiario o mediante traspasos de cuenta en instituciones de crédito o casas de bolsa, podrán optar por considerar como comprobante fiscal para los efectos de las deducciones o acreditamientos autorizados en las leyes fiscales, el original del estado de cuenta en el que conste el pago realizado,....”*

Adicionalmente, en la Regla 2.4.17 de la Resolución Miscelánea fiscal para 2006, considera que en los casos de comisiones o cargos bancarios, los estados de cuenta, pueden servir de comprobante fiscal

*“2.4.17. Cumplen con los requisitos del artículo 29-A del CFF, los estados de cuenta que expidan las instituciones de crédito, tratándose de las comisiones o cargos que cobren por el cobro de cheques.”*

- m) **Auto Facturación.-** Otra forma de poder justificar las adquisiciones de ciertos bienes es mediante la auto facturación, siempre que se trate de la primera enajenación realizada por:

- Personas físicas dedicadas a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o de pesca, respecto sobre ciertos bienes y bajo ciertos requisitos.

- Personas físicas sin establecimiento fijo, respecto de desperdicios industrializables.
- Pequeños mineros, respecto de minerales sin beneficiar.

Adicionalmente se menciona que las personas físicas y morales que celebren contratos de arrendamiento de bienes inmuebles para la colocación de anuncios publicitarios y antenas de telefonía, también podrán comprobar las erogaciones que por concepto de renta efectúen siempre que cumplan con los requisitos señalados en las reglas respectivas de la Miscelánea.

Todo lo anterior lo señalado anteriormente es de acuerdo lo establecido en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006 en el Título 2.5 Auto facturación, en donde se señala con detalle el procedimiento que se debe de seguir a fin de llevar a cabo la comprobación de las adquisiciones que en dicho título se mencionan.

- n) **Documentos digitales.-** De conformidad con el séptimo párrafo del artículo 29 del Código fiscal de la Federación, se podrá expedir documentos digitales condicionados a cumplir con las obligaciones señaladas en el artículo arriba mencionado y comentados en el capítulo anterior.

Si bien es cierto que con el uso de estos comprobantes se da un paso adelante utilizando el tecnológico, también es cierto que al imponer obligaciones adicionales, tanto para el que expide como para el que pretenda deducir o acreditar fiscalmente dicho comprobante.

El beneficio que pudiera tener la persona que opte por expedir esta clase de comprobantes únicamente sería el de manejo de la información y almacenamiento de dichos comprobantes, ya que de todas formas se encuentra obligado a entregar en documento impreso, esto de acuerdo a lo dispuesto por la fracción IV del artículo 29 que indica *“IV. Proporcionar a sus clientes en documento impreso el comprobante electrónico cuando así les sea solicitado. El Servicio de Administración Tributaria determinará las especificaciones que deberán reunir los documentos impresos de los comprobantes fiscales digitales.”*

También se encuentra limitado a no emitir otro tipo de comprobante fiscal ya que así lo señala el antepenúltimo párrafo del artículo en comento al indicar que *“Los contribuyentes que opten por emitir comprobantes fiscales digitales, **no podrán emitir otro tipo de comprobantes fiscales**, salvo los que determine el Servicio de Administración Tributaria.”*

La expedición de comprobantes digitales implica establecer un sistema electrónico además de solicitar la asignación de folios, así como de presentar información de forma mensual, según lo señala los incisos de la fracción III del mencionado artículo 29:

*“a) Deberán establecer un sistema electrónico de emisión de folios de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria.*

*b) Deberán solicitar previamente la asignación de folios al Servicio de Administración Tributaria.*

*c) Deberán proporcionar mensualmente al Servicio de Administración Tributaria, a través de medios electrónicos, la información*

*correspondiente a los comprobantes fiscales digitales que se hayan expedido con los folios asignados utilizados en el mes inmediato anterior a aquel en que se proporcione la información, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita dicho órgano.”*

Por otra parte quien pretenda deducir o acreditar fiscalmente dicho comprobante deberá comprobar su autenticidad, esto de acuerdo al penúltimo párrafo del artículo 29 al indicar que *“Los contribuyentes que deduzcan o acrediten fiscalmente con base en los comprobantes fiscales digitales, incluso cuando dichos comprobantes consten en documento impreso, para comprobar su autenticidad, deberán consultar en la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria, si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si el certificado que ampare el sello digital se encuentra registrado en el Servicio de Administración Tributaria y no ha sido cancelado.”* situación, esta última, totalmente impractica por no decir que imposible para algunas personas, ya que quien adquiere el bien o servicio tendrá que contar con una conexión a Internet para constatar que el comprobante emitidos no se encuentre cancelado. Se dice que nadie esta obligado a lo imposible, de tal manera que esta disposición va más allá de las obligaciones que debe de tener todo ciudadano, toda vez que la labor de la autoridad debe de ser la de fiscalización y por ende le corresponde a esta la verificación de referencia.

## **VI.- INFRACCIONES RELACIONADAS CON LOS COMPROBANTES FISCALES**

La conducta ilícita de las personas y las consecuencias jurídicas de ellas derivadas son sancionadas por la autoridad aplicando las penas que amerita dicha conducta. La ilicitud constituye, en sentido amplio, el calificativo de una conducta que en la materia fiscal se manifiesta en infracciones o en delitos.

El establecimiento de las infracciones de carácter fiscal es facultad del congreso, según se menciona en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 73, fracción XXI.- *“Para establecer los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse”*

Por otra parte, el artículo 14 constitucional tercer párrafo señala claramente *“... queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.”*

De tal manera que la única fuente inmediata del derecho fiscal-penal es la Ley, puesto que en relación con esta rama jurídica, no lo son las costumbres, ni los principios generales del derecho, ni la analogía, ni la jurisprudencia; de aquí que no haya ni infracción fiscal ni multa fiscal sin ley.

En un sentido formal es el Código Fiscal de la Federación y el Código Aduanero, al ser decretados por el Congreso y promulgados por el titular del Poder Ejecutivo, en los que se definen infracciones y delitos de tipo fiscal y se establecen penas económicas o de prisión, según corresponda.

En el artículo 89 fracción I y 90 de la Constitución Federal, establece que son los órganos del poder ejecutivo a quien les corresponde aplicar las

leyes que tipifican infracciones fiscales, en este sentido es en la fracción V del artículo 42 del Código es donde en forma específica encontramos la atribución de la autoridad para verificar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes en relación con la expedición de comprobantes, al indicar que es facultad de la autoridad la “*de **verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales***”.

Toda vez que el poder Legislativo es el facultado para expedir ordenamientos de naturaleza fiscal-penal y el Ejecutivo el encargado de aplicar dichas disposiciones, es decir, encuadrar la conducta realizada por el particular con el tipo de infracción o delito cometido y calificar dicha conducta imponiendo la sanción correspondiente, lo que implica que el Ejecutivo necesariamente tendrá que interpretar tanto el Código Fiscal de la Federación como la Ley Aduanera, dicha interpretación consiste en la búsqueda del espíritu, propósito y razón de la ley, de la voluntad objetiva de la ley.

Para que se de una infracción fiscal o delito fiscal es imprescindible que haya una norma autónoma que expresamente establezca la obligación fiscal. Las infracciones o los delitos fiscales pueden ser tanto de ejecución como de omisión; ambos punibles.

En este sentido las normas que tipifican las infracciones relativas a la obligación de expedir comprobantes y requisitos que estos deben de contener, conceptos analizados en los capítulos II y IV del presente trabajo, las encontramos en el Código Fiscal de la Federación en el título IV, artículo 83, fracciones VII, IX y XII en donde se señala:

**Artículo 83.-** *Son infracciones relacionadas con la obligación de*

*llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:*

.....  
*VII. No expedir o no entregar comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin requisitos fiscales.*

.....  
*IX. Expedir comprobantes fiscales asentando nombre, denominación, razón social o domicilio de persona distinta a la que adquiere el bien, contrate el uso o goce temporal de bienes o el uso de servicios.*

.....  
*XII. No expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías en transporte en territorio nacional.*

Las sanciones correspondientes a dichas hipótesis las encontramos en el artículo 84 fracciones IV, VI y XI en donde se indica:

**Artículo 84.-** *A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el Artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones:*

.....  
*IV. De \$9,783.00 a \$55,901.00, a la señalada en la fracción VII, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,750,000.00, supuestos en los que la multa será de \$978.00 a \$1,957.00. En el caso de reincidencia, las*

autoridades fiscales podrán, además, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.

.....  
VI. De \$9,783.00 a \$55,901.00, a la señalada en la fracción IX cuando se trate de la primera infracción, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,750,000.00, supuestos en los que la multa será de \$978.00 a \$1,957.00 por la primera infracción. En el caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.

.....  
XI. De \$366.00 a \$7,329.00, a la comprendida en la fracción XII.

Por otra parte en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación encontramos la definición del delito de defraudación fiscal al mencionar **“Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.”** En el mismo numeral encontramos que el delito será calificado cuando se origine por “b).- Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.”

Para cometer el delito de defraudación fiscal, de acuerdo con la definición anterior, será necesario que exista el engaño o aprovechamiento de errores y en consecuencia se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución.

De tal manera, que la falta de expedición del comprobante fiscal o expedirlo sin reunir los requisitos fiscales, solo podrán ser considerados como delito de defraudación fiscal, en el caso que tengan como resultado la omisión total o parcial de alguna contribución.

De las disposiciones anteriores, solamente se analizará detalladamente la señalada en la fracción VII del artículo 83, y sancionada en artículo 84 fracción IV, con relación a *No expedir o no entregar comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin requisitos fiscales*, por ser considerada como violatoria de las garantías constitucionales al no observar equidad en la imposición de la multa y por otra parte considerarse multa excesiva.

Es necesario precisar que esta disposición establece dos hipótesis que son totalmente distintas, sirve de apoyo a la anterior consideración la tesis cuyo rubro y contenido se transcriben a continuación:

*“Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XIII, Febrero de 2001 Tesis: III.1o.A.161 A Página: 1772 Materia: Administrativa Tesis aislada*

**NULIDAD EN MATERIA FISCAL POR INCONGRUENCIA DE LA RESOLUCIÓN QUE DETERMINA IMPONER UNA SANCIÓN. DEBE SER LISA Y LLANA.**

**El artículo 83, fracción VII, del Código Fiscal de la Federación, al referirse a las infracciones relacionadas con la obligación de los contribuyentes de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, contempla dos supuestos diferentes, excluyentes el uno del otro, consistentes, el primero, en que el contribuyente no expida comprobantes de sus actividades cuando las disposiciones fiscales lo establezcan; y, el segundo, que el contribuyente los expida sin los requisitos fiscales correspondientes. Ahora bien, si la autoridad fiscal en la resolución a través de la cual determine sancionar al gobernado con base en el precepto legal de mérito, en un principio precisa que el contribuyente no expide comprobantes de sus actividades, a pesar de que las disposiciones fiscales lo establezcan y, posteriormente, se asienta que expide comprobantes sin los requisitos exigidos por el artículo 29-A en relación con el 29, ambos del referido código tributario, es inconcuso que incurre en una notoria incongruencia, pues el contribuyente únicamente puede ubicarse en uno de dichos supuestos, esto es, no expedir comprobantes de sus actividades o expedirlos, pero sin cumplir con los requisitos legales correspondientes, en razón de que un supuesto excluye al otro. En tal virtud, al ser de estricta aplicación las disposiciones que fijan las infracciones y sanciones a los contribuyentes, como lo establece el artículo 5o. del ordenamiento citado, cuando la autoridad competente determina sancionar al contribuyente con base en lo dispuesto en el mencionado artículo 83, fracción VII, debe precisar con exactitud en cuál de las hipótesis previstas en esta fracción se ubica el sancionado, ya que de no proceder así, debe declararse la nulidad lisa y llana de la propia resolución, pues para que una acción u omisión sea punible, debe adecuarse exactamente al supuesto normativo que la contemple. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.”**

En el primer párrafo del artículo 22 La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala: “**Artículo 22.** *Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.*”

La misma Constitución en el artículo 31 fracción IV dice “**Artículo 31.** *Son obligaciones de los mexicanos:*

.....  
**IV. Contribuir** para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Por otra parte el Código Fiscal de la Federación en su artículo 3° menciona: “**Artículo 3o.-** *Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.*”

Las infracciones de tipo fiscal se encuentran sancionadas con multas y estas son parte de los aprovechamientos según la definición que encontramos en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 3° señalado en el párrafo anterior y de la clasificación que de las mismas se hace en la Ley de ingresos de la Federación, en su artículo 1°.

Si bien, de acuerdo a lo anterior, las multas no forman parte de las contribuciones sino se trata de aprovechamientos y dado que el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna hace referencia a contribuciones, por lo

que una primera interpretación nos haría suponer que el principio de equidad tributaria no sería aplicable a las multas, no obstante lo anterior y de la lectura del artículo 22 de la Constitución en donde expresamente se señala que está prohibido la multa excesiva e interpretando en forma armónica los preceptos constitucionales mencionados, para fijar una sanción en relación con una infracción fiscal y esta no sea excesiva, necesariamente se deberá atender al principio de equidad, considerando, en este caso, las consecuencias de cada uno de los actos.

Como se puede observar nos encontramos ante dos hipótesis distintas que se encuentran tipificadas en el mismo artículo y sancionadas, ambas hipótesis, con la misma sanción, dando un trato igual a hipótesis totalmente diferentes y por consiguiente es evidente que se está ante una inequidad, toda vez que las consecuencias de los actos señalados no necesariamente representan o producen los mismos efectos en el interés económico del Estado.

No expedir un comprobante fiscal seguramente se tiene como intensión el no registrar la operación realizada y por consecuencia evadir el pago de los impuestos a que se esta obligado, de tal suerte que cuando se entrega un comprobante al cual le haga falta uno o más requisitos no necesariamente las consecuencias de dicho acto serán la evasión de la responsabilidad del pago del impuesto.

Más aun, atendiendo al criterio de cuales son los requisitos que sirven de base para la determinación de las contribuciones, analizados en el capítulo IV, tenemos requisitos formales y fiscal, de tal manera que las repercusiones por la omisión de algún requisito no tendrá el mismo efecto o daño en el patrimonio del Estado.

En consecuencia nos encontramos que ante hechos ilícitos (todos ellos por el simple hecho de estar establecidos dentro de la legislación fiscal) con intención o resultados diferentes en perjuicio del Estado son sancionados con la misma severidad, encuadrando dicha circunstancia en el concepto de multa excesiva,

Ejemplo de lo anterior es el hecho de que una persona expida un comprobante sin contar con la leyenda de “efectos fiscales al pago”, obligación señalada en el artículo 133 del Impuesto Sobre la Renta, y otra persona emita comprobantes sin sus datos de identificación, circunstancias ambas que sería sancionada si estas fueran descubiertas por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, en estas condiciones, solamente el segundo caso ocasionaría un perjuicio al fisco federal, de tal manera que es notoria la inequidad y por consecuencia la autoridad no estaría considerando la gravedad de la infracción y, en tales circunstancias se está ante una multa excesiva al considerar de igual gravedad la omisión de cualquier requisito.

Para dar sustento a lo anterior se transcribe la definición dada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al concepto de multas excesivas a través de la siguiente tesis jurisprudencial:

*“Novena Época Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta II, Julio de 1995, Página: 5, Tesis: P./J. 9/95, Jurisprudencia Materia(s): Constitucional*

**MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE.**

*De la acepción gramatical del vocablo "excesivo", así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos:*

a) **Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito**; b) Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por lo tanto, **para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda.**

Como se puede observar en el concepto que de “multa excesiva” establece la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se insiste en tomar en cuenta la gravedad del hecho infractor, por consiguiente la multa señalada en la fracción IV del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, con la cual se sanciona indistintamente la no expedición de comprobantes como expedirlos sin alguno de los requisitos, independientemente de si se trata de un requisito formal o fiscal, es una multa excesiva, independientemente de que se establezca un mínimo y un máximo, esto es así al considerar que cualquiera de las infracciones señaladas tienen la misma gravedad, o sea, el perjuicio ocasionado al fisco es igual en cualquier caso, situación totalmente errónea como se ha demostrado anteriormente, por consecuencia contraviene lo establecido en el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

## CONCLUSIONES

El comprobante fiscal es, sin lugar a dudas, el documento esencial para determinar la base de las contribuciones, tanto para cuantificar los ingresos así como las deducciones, se puede apreciar claramente que las normas que regulan tanto la expedición como los requisitos que deben de reunir los comprobantes los encontramos en diversos ordenamientos.

Es claro que la finalidad que debe de perseguir la autoridad al imponer la obligación de expedir comprobantes es la de encontrar en un solo tipo de documento todos los elementos que le servirán de base para determinar la cuantía de las contribuciones originadas por las diferentes transacciones realizadas por los particulares que se ubiquen en las hipótesis señaladas en la ley, sin embargo, con la infinidad de requisitos que han incorporado en las diferentes disposiciones, también nos queda claro que la autoridad fiscalizadora a confundido dicha finalidad, distorsionándola y dándole una fuerte carga de contenido formal.

Del análisis que se hace de los requisitos que deben de contener los comprobantes fiscales y de los comentarios vertidos, se llega a la conclusión que no todos las disposiciones son de carácter fiscal, a pesar que se encuentren señaladas en la legislación fiscal, sino que varios de ellos son de carácter formal y, en consecuencia, su inobservancia no tienen el mismo efecto en la determinación de las contribuciones, de tal manera que nos encontramos ante una inequidad, por ser consideradas, dentro de la legislación fiscal, con la misma severidad.

Por otra parte, el tratamiento que se la da a los contribuyentes es desigual, al momento en que para unos, independientemente de las

circunstancias, si se le obliga a acumular sus ingresos por las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, a los otros se les impide la deducción en base al mismo documento, ya que al no constatar que el documento reúna requisitos a cargo de quien lo expide, verificación que debe de ser en principio de la autoridad fiscalizadora, independientemente de que se compruebe que en realidad se efecto la erogación y la contraparte acumulo el ingreso, cargando con culpas ajenas quien no realice dicha verificación.

La multa contenida en la fracción IV del artículo 84 en relación con la infracción señalada en la fracción VII del artículo 83 del Código Fiscal de la Federación es inconstitucional debido a que establece dos supuestos los cuales son excluyentes uno del otro (no expedir o hacerlo sin requisitos fiscales), y dado que la gravedad de cada una de ellas, por consecuencia, también son distintas, no se pueden castigar con la misma sanción, tal como se hace hasta la fecha, sin faltar al precepto constitucional de multa excesiva contenido en el artículo 22 de la Constitución, toda vez que al imponer dicha sanción a cualquiera de las dos circunstancias previstas en el mencionado artículo 83, se estará castigando en exceso o con levedad la infracción cometida en relación con la otra hipótesis contenida en dicho artículo.

## RECOMENDACIONES

Con el fin de facilitar el cumplimiento de las disposiciones relacionadas con los comprobantes fiscales tanto para su impresión como para su expedición es necesario se lleve a cabo un reordenamiento de todas las normas agrupándolas en una sección especial del Código Fiscal de la Federación, ya que actualmente se encuentran tanto en el Código Fiscal de la Federación como en diferentes leyes, sus reglamentos o en la Resolución Miscelánea Fiscal, de tal manera que en el momento en que se quiera consultar cualquier obligación relacionada con dichos comprobantes, se pueda localizar de manera fácil, y con la seguridad de que son todas las normas afectas a dichos comprobantes.

Tanto las autoridades fiscalizadoras como el poder legislativo deben de redefinir el objetivo que se persigue con la emisión de comprobantes y establecer otro tipo de estrategias para inhibir la evasión de las contribuciones como lo puede ser al tener una mayor atención al flujo de efectivo, tendencia que ya se puede observar con la reforma al artículo 107 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta al considerar la discrepancia fiscal también para personas que no se encuentren inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes.

Se propone que se defina categóricamente dentro del Código Fiscal de la Federación los conceptos de requisitos fiscales y formales que le son relativos a los comprobantes fiscales, siendo los primeros los que están encaminados a obtener o identificar cualquiera de los elementos esenciales de las contribuciones que son: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y fecha, y los segundos que tienen la intención de evitar la alteración o falsificación de los mismos.

Del análisis realizado sobre los requisitos establecidos en las distintas normas fiscales se sugiere hacer una separación de los requisitos fiscales por una parte y formales por la otra, para quedar de la siguiente manera:

#### Requisitos fiscales

- 1) **Datos de identificación de quien los expide.-** Artículo 29-A Fracción I, Código Fiscal de la Federación.
- 2) **Registro federal de contribuyentes de quien adquiere.-** Artículo 29-A Fracción IV, Código Fiscal de la Federación.
- 3) **Cantidad y descripción del bien o servicio.-** Artículo 29-A Fracción V, Código Fiscal de la Federación.
- 4) **Importe total.-** Artículo 29-A Fracción VI, Código Fiscal de la Federación.
- 5) **Impuestos trasladados.-** Artículo 29-A Fracción VI, Código Fiscal de la Federación.
- 6) **Forma de pago.-** Artículo 29 quinto párrafo, Código Fiscal de la Federación.
- 7) **Sello digital y certificado de firma electrónica.-** Séptimo párrafo del artículo 29, Código Fiscal de la Federación.

#### Requisitos formales

- 1) **Obligación de imprimirlos en establecimientos autorizados.-**

Artículo 29 segundo Párrafo del Código Fiscal de la Federación.

- 2) **Domicilio donde se expide.-** Artículo 29-A Fracción I, Código Fiscal de la Federación.
- 3) **Estar foliados.-** Artículo 29-A Fracción II, Código Fiscal de la Federación.
- 4) **Vigencia de los comprobantes fiscales.-** Artículo 29-A segundo párrafo, Código Fiscal de la Federación.
- 5) **Quien los imprimió y en que fecha.-** Artículo 29-A Fracción VIII, Código Fiscal de la Federación.
- 6) **Leyenda “Efectos fiscales al pago”.-** Artículo 133 Fracción III, Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- 7) **Leyenda "Impuesto retenido de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado".-** Artículo 32 Fracción III Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- 8) **Número de registro de la máquina y logotipo fiscal.-** Artículo 171 Fracción I inciso a) numeral 1 Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- 9) **Cedula de identificación fiscal.-** Regla 2.4.7 fracción I, Resolución Miscelánea Fiscal 2006.
- 10) **Leyenda "La reproducción no autorizada de este comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales".-** Regla 2.4.7 fracción II, Resolución Miscelánea Fiscal 2006.

- 11) **Datos del impresor y fecha de impresión.-** Regla 2.4.7 fracción III, Resolución Miscelánea Fiscal 2006.
  
- 12) **Leyenda: “Número de aprobación del Sistema de Control de Impresores Autorizados”.-** Regla 2.4.7 fracción V, Resolución Miscelánea Fiscal 2006.
  
- 13) **Número y fecha del oficio de la autorización para recibir donativos.-** Regla 2.4.7 penúltimo párrafo, Resolución Miscelánea Fiscal 2006.
  
- 14) **Costo unitario.-** Artículo 29-A Fracción VI, Código Fiscal de la Federación.
  
- 15) **Documento aduanero.-** Artículo 29-A Fracción VII, Código Fiscal de la Federación.
  
- 16) **Consignar el Impuesto al Valor Agregado retenido.-** Artículo 32 fracción III, octavo párrafo, Ley del Impuesto al Valor Agregado.

La autoridad debe de asumir el papel que le corresponde, que es el de vigilar que los particulares cumplan con las obligaciones establecidas en ley según lo dispone el artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al señalar que es obligación del presidente el de “ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a **su exacta observancia.**” y no trasladar dicha obligación a los particulares con tanta obligación de tipo formal.

Con base a lo señalado en los párrafos anteriores y al análisis detallado del presente trabajo, será necesario que exista una redefinición sobre la infracción señalada en el artículo 83, fracción VII del Código Fiscal de la Federación relacionada con la obligación de expedir comprobantes, de tal manera que se señalen fundamentalmente dos categorías para las infracciones cometidas por la no expedición y/o falta de requisitos fiscales, por una Parte, y otras dos categorías por la falta de requisitos formales, dichas disposiciones deberán considerar la gravedad de la falta así como la capacidad económica del infractor, de tal manera que se apege al marco constitucional de nuestra legislación.

# BIBLIOGRAFÍA

## LIBROS:

DELGADILLO, Luís Humberto, Principios de Derecho Tributario, 4ª Edición, Editorial Limusa, México, 2003.

GONZALEZ QUINTANILLA, José Arturo. Derecho Penal Mexicano, 5ª edición, Porrúa. México, 1999.

GARCÍA DOMINGUEZ, Miguel Ángel, Derecho Fiscal Penal, 2da. edición, Porrúa. México, 1994.

LOMELÍ CERREZO, Margarita, Derecho fiscal represivo, México, Porrúa, 1979.

ENCICLOPEDIA VISUAL MICROPEDIA, Offset Universal, S.A. de C.V. enero 1991.

## LEYES

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Diario Oficial de la Federación, última reforma publicada el 28 de junio de 2006.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Diario Oficial de la Federación, última reforma publicada el 28 de junio de 2006.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, Diario Oficial de la Federación, última reforma publicada el 28 de junio de 2006.

REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Diario Oficial de la Federación, última reforma publicada el 21 de mayo de 2002.

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Diario Oficial de la Federación, publicado el 17 de octubre de 2003.

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, Diario Oficial de la Federación, última reforma publicada el 28 de junio de 2006.

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2006, Diario Oficial de la Federación, última reforma publicada el 21 de mayo de 2002.