

El uso de las nuevas tecnologías para el cumplimiento de las obligaciones fiscales en México

Miriam Lizbeth Baños Soto

Colaboradores:

José María Lezcano

Margarita Palomino Guerrero

Resumen. La aparición del internet y la rápida evolución de los medios tecnológicos, ha impactado también en la forma en que el Estado está haciendo cumplir sus determinaciones. En materia tributaria este hecho ha sido evidente, desde la imposición del legislador del uso de medios tecnológicos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, con el propósito de que la autoridad fiscal pueda obtener un mayor control sobre estos y que a su vez se vea reflejado en la mejora sobre los índices recaudatorios, sin atender en ningún momento a las diversidad social y económica con la que cuenta el país. Con la creación de la firma electrónica, se ha abierto el mundo otras posibilidades, tanto el gobierno como el contribuyente se han digitalizado, en muchos casos se han dejado de lado los medios tradicionales para dar lugar a un medio digital que con el tiempo pretende convertirse en el único, tal es el caso de los medios electrónicos para el cumplimiento de las disposiciones en materia fiscal.

1 Introducción

La aparición del internet y la rápida evolución de los medios tecnológicos han llegado a facilitar la vida de muchos y a complicar la de otros. Esto es así, ya que en pocos años los avances tecnológicos se han convertido en el instrumento necesario para realizar muchas de las actividades de nuestra vida diaria, nos ha inmerso en un mundo globalizado que nos permite estar en contacto e interactuar con el mundo entero en segundos, podríamos afirmar que vivimos en la era de la revolución tecnológica, sin embargo, no todos avanzamos a un mismo paso.

El desarrollo de las tecnologías de la comunicación, se nos presentan hoy con los medios electrónicos como mecanismos acordes a una realidad cuyo dinamismo trasciende al movimiento físico y requiere del auxilio de los elementos virtuales que brindan los medios electrónicos (Durán Díaz, 2012).

El Estado no ha desaprovechado la oportunidad que le brinda la tecnología y trata de beneficiarse a través de ella, imponiendo en muchos casos el uso de medios tecnológicos como instrumento para hacer cumplir sus determinaciones, teniendo

como único objetivo el cumplimiento de sus fines y un mayor control sobre los individuos, sin considerar las diferencias sociales y reales de cada persona.

2 La obligación de expedir comprobantes

Toda obligación fiscal, es aquella en la que existe una relación jurídico-tributaria, que nace por presentarse las situaciones previstas por las leyes fiscales, a partir de que un individuo incide en la hipótesis normativa. En dicha relación va a haber un sujeto activo generalmente constituido por el Estado a través de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, de acuerdo con la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y un sujeto pasivo, que en general, puede ser el responsable directo o contribuyente, o bien, un responsable indirecto, que puede ser solidario o tercero relacionado.

El sujeto activo tendrá la facultad de exigir del sujeto pasivo el cumplimiento de la obligación fiscal. La obligación en su sentido amplio, se refiere a aquel vínculo que constriñe a los individuos a hacer o abstenerse de hacer una cosa, incluso a dar o a tolerar, que nace a través de la aplicación de una ley, derivado de la realización de ciertos actos o de manera voluntaria.

En ese sentido, trasladado a la materia tributaria, la obligación será generada por aquel sujeto que por su actuar o por su actividad, encuadre en la hipótesis normativa que genera la obligación, ya sea consistente en pago o en obligaciones formales tendientes a soportar la carga administrativa.

En ese tenor, las obligaciones que al momento nos interesan, son aquellas cuyo cumplimiento se encuentra establecido a través del uso exclusivo de medios tecnológicos, de ahí que en este punto analicemos aquella obligación formal, relativa a la expedición de comprobantes fiscales, misma que aún cuando nace por mandato de ley, no es de aplicación general, sino únicamente obligatoria para los individuos que han caído en situaciones previstas por las leyes fiscales.

En México, el uso de nuevas tecnologías en el campo fiscal tuvo sus inicios en el año 2004, al anexarse en el Título I del Código Fiscal de la Federación, el Capítulo Segundo intitulado “De los medios electrónicos”, el cual contempló algunos criterios referentes a la firma electrónica avanzada, entidades de certificación y certificados digitales emitidos por el SAT, así como las obligaciones de sus titulares, implementándose las promociones digitales hacia la autoridad, en el artículo 18 del mismo ordenamiento.

Así, poco tiempo después y como resultado de los cambios que se habían dado, se implementa la comprobación electrónica, como una forma de adaptarse a las nuevas necesidades de la autoridad. La comprobación en general, desde siempre ha sido de gran importancia, debido a la necesidad de contar con elementos que puedan demostrar la veracidad, existencia o exactitud de ciertos actos o hechos y que a su vez, puedan llegar a dar la seguridad plena de la existencia de derechos o de obligaciones, he ahí la función de los documentos que constituyen los comprobantes.

Por sus raíces etimológicas la palabra documento significa todo aquello que enseña algo (Gaete, Eugenio, 2000), es así, que en relación a su etimología, la palabra documento proviene de latín *documentum*, y éste a su vez del verbo *doceo*, enseñar, hacer saber, por lo tanto, un documento es una cosa que te hace conocer un hecho.

Un comprobante constituye un documento, que en términos amplios, hace referencia a cualquier objeto que contiene una información, que narra, hace conocer o representa un hecho, cualquiera que sea su naturaleza, su soporte o contenido, su proceso de elaboración o su tipo de firma. Los elementos propios de esta noción amplia son la existencia de un soporte en que constan, un medio que se emplea para grabar los signos, un lenguaje o idioma y un mensaje o contenido (Cornejo López, 2006), y dentro del cual podemos contemplar los medios electrónicos.

El artículo 17- D del Código Fiscal de la Federación vigente en su párrafo cuarto nos define lo que se debe considerar como un documento digital, y nos menciona lo siguiente: “es todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología”.

Así, en relación con lo expuesto por Davara Rodríguez (2008), el documento como objeto corporal que refleja una realidad fáctica con trascendencia jurídica, no puede identificarse ni con el papel como soporte ni con la escritura como unidad de significación. El documento electrónico o informático se concibe como un medio de expresión de la voluntad con efectos de creación, modificación o extinción de derechos y obligaciones por medio de la electrónica, la informática y la telemática.

En ese contexto, un comprobante fiscal es también un documento que por su propia naturaleza, puede llegar a respaldar nuestros actos frente a terceros y que sirve como medio idóneo para demostrar la realización de diversos actos jurídicos, sin embargo, la característica que lo define como tal y lo distingue de otros tipos de comprobantes, es que debe cumplir con todos y cada uno de los requisitos establecidos en las leyes fiscales, contemplados de manera general en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha mencionado que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales. Así, nos menciona que un contribuyente al caer en la hipótesis normativa que genere una contribución, está obligado a emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar, por otra parte, menciona que la obligación va más allá que la que implica sólo la expedición, es decir, que aquél que solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo.

Esto es, de acuerdo con Pérez Chávez (2006) ya que, por una parte, los comprobantes fiscales son la documentación comprobatoria de los ingresos que se obtienen, mismos que constituyen la base para el cálculo de los principales impuestos y, por la otra, son la referencia para llevar a cabo la deducción de adquisiciones de bienes y servicios.

Así, en torno a la expedición de comprobantes fiscales, se pueden generar varios efectos, por una parte, frente a la autoridad implicará el hecho de que el contribuyente cuenta con una capacidad contributiva ante el Estado, pues la operación respaldada por el comprobante puede implicar un ingreso y por consiguiente generar un tributo, por otra parte, se cumplirá con una obligación legal, y si se emitió de manera correcta, cumpliendo con todos y cada uno de los requisitos contemplados en la ley, podrá evitar ser sancionado y en su caso, permitirá al receptor del comprobante, realizar deducciones en el pago de sus contribuciones.

El comprobante fiscal, como constancia fehaciente de la existencia de un hecho, constituirá una prueba documental, la cual no sólo consiste en un papel escrito en determinado idioma, sino en cualquier objeto que pueda proporcionarnos ciencia respecto de los puntos litigiosos (Pallares, 1896), por lo que una base de datos y el comprobante digital también pueden ser considerados.

Esto es así, ya que el avance tecnológico también ha permitido la implementación de nuevos esquemas de comprobación fiscal, implementándose para un control más rápido y más seguro del Estado, comprobantes fiscales electrónicos como son los llamados Comprobantes Fiscales Digitales (CFD) y los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI), mismos que en su momento, han sido establecidos de manera general en el artículo 29 del código fiscal de la Federación.

Por todo lo anterior, podemos afirmar que la justificación de la expedición de comprobantes fiscales se encuentra en el hecho de que éstos le permiten por una parte el beneficio a quien los recibe o a quien los expide para poder probar transacciones o actos de carácter económico, y por otra parte, son de utilidad para el Estado, ya que le proporciona una mejor visibilidad del movimiento de valores entre los causantes, asimismo, le permiten tener un mejor control de las actividades realizadas por los sujetos pasivos y la posibilidad de comprobar la determinación de las contribuciones y de posibles irregularidades.

2.1 El Comprobante Fiscal Digital (CFD)

Con la tecnología, se han modernizado también los medios utilizados por la autoridad fiscal para controlar y ejercer presión sobre los contribuyentes, es así, que desde hace algunos años se introdujo al sistema de comprobación fiscal un esquema meramente digital, llegando a utilizar lo que hoy conocemos como CFD, actualmente sustituido por el CFDI.

Éstos, se cree que además de ser más prácticos, han sustituido a los comprobantes impresos, han reducido errores y costos, y son más seguros.

Los medios tradicionales que hasta hace poco habían utilizado los contribuyentes para realizar cualquier trámite ante el SAT eran gestionados en sus oficinas o a través de la ventanilla bancaria, con una inversión de tiempo considerable y por ende un sin número de molestias, es así que a fin de agilizar los trámites administrativos e incorporar al país en la dinámica internacional de las nuevas tecnologías, el Estado se vio en la necesidad de incorporar en el Derecho Positivo la regulación del uso de estos recursos.

Los CFD constituyen todavía hoy un mecanismo fundamental para lograr el desarrollo de la actividad administrativa, no sólo para efectos de la recaudación, sino incluso para el control de las operaciones permitiendo a la autoridad ejercer actos de fiscalización de manera ágil. La comprobación fiscal o facturación hasta el año 2003 sólo podía ser en papel por auto impresión o por impresor autorizado.

En el año 2004, es implementada la llamada Firma Electrónica Avanzada, mejor conocida como FIEL, considerada dentro del tercer párrafo del artículo 17-D del Código de la materia, como un mecanismo de identificación electrónica, que garantizara la seguridad y confidencialidad de los contribuyentes para el uso de los servicios electrónicos ofrecidos por el SAT, y que a su vez respaldara las transacciones electrónicas con dicha autoridad fiscal, de tal suerte que con la firma electrónica avanzada se generó una nueva etapa, con expectativas de desarrollo y crecimiento para el país.

La firma electrónica fue regulada por primera vez en la Ley de Firma Digital del Estado de UTAH, en los Estados Unidos de América el 27 de Febrero de 1995, siendo el primero en adoptar este tipo de instrumentos tecnológicos. Y gracias a ésta, se pudo implementar un nuevo esquema de comprobación fiscal en México, totalmente digital, a través de la Factura Electrónica también conocida como CFD.

En un inicio, el uso de los medios electrónicos se impuso como una posibilidad no obligatoria, sino opcional para los contribuyentes, teniendo en cuenta la diversidad socioeconómica de nuestro país, existían de manera paralela métodos tradicionales, como la expedición de comprobantes por medios propios, pero con el tiempo, la forma han cambiado, incluso los CFD han evolucionado, dando lugar a un medio único de comprobación, consistente en CFDI, del cual hablaremos más adelante.

Particularmente en el SAT, la aplicación de internet podemos dividirla en tres momentos: una presencial, de interacción y una transaccional. La primera se da a partir de 1995, en la que se brindan únicamente servicios de información general al contribuyente, la segunda, cuando se empiezan a brindar servicios de correo electrónico (asincrónicos) y de comunicación en línea (sincrónicos) con el contribuyente a través del chat, esto a partir del año 1997, y ya en 1998 se envía y procesa información en línea, lo que implica un control del contribuyente, en el año 2003 se implementa la firma electrónica, en 2004 la declaración por internet y para 2014 hasta nuestros días la Facturación electrónica en tiempo real a través de los CFDI, además de las revisiones electrónicas, el buzón tributario y la contabilidad electrónica.

Es así, que el CFD es un mecanismo de comprobación de ingresos, egresos y propiedad de mercancías en traslado, que cuenta con una característica importante, se realiza de manera digital a través de medios electrónicos, que debe cumplir con requisitos prescritos por las leyes fiscales y además, con los estándares de seguridad definidos por el SAT para que pueda tener validez fiscal.

Entre sus características podemos encontrar las siguientes: es auténtico, en cuanto nos da la certeza de quien lo emite y de quien lo recibe; es íntegro, en cuanto nos ofrece la garantía de que la información proporcionada en tal documento, queda protegida y no puede ser manipulada, ni modificada; es único, ya que su unicidad nos garantiza su protección, el no poder ser violado, falsificado o repetido al validar el folio, número de aprobación y vigencia del sello digital con el cual debe ir sellado, y que puede validarse contra el informe mensual; es verificable, ya que en cualquier momento puede identificarse la identidad de la persona que lo emitió, la cual no podrá de ninguna manera negar haberlo generado.

No obstante, debido a que el tratamiento por medios informáticos permite la sustitución del soporte en papel del documento por un nuevo soporte contenido en un medio electrónico, es de gran importancia señalar, que la emisión de comprobantes digitales implica una serie de requisitos tanto de emisión como de contenido.

Dentro de los primeros, el contribuyente inicialmente requería del número del Registro Federal de Contribuyentes (RFC), contar una Firma Electrónica Avanzada, un Certificado de Firma Electrónica Avanzada que le permitiera al contribuyente solicitar un Certificado de Sello Digital por cada establecimiento, local o sucursal donde tuviera que expedir comprobantes, además, que también le permitiera solicitar folios o series de folios que se iban a proporcionar dependiendo de sus operaciones.

Es así, que al considerar tales requisitos, analizando la utilidad de la firma electrónica avanzada, ésta constituye una manera de sustituir a la firma autógrafa del contribuyente, y que en términos generales, funciona a través de la criptografía de clave pública que se basa en el uso de un par de llaves (pública y privada) que no permite ser descifrado si no se cuenta con la otra llave, que sólo conoce el otro usuario y por ende el buen uso de la misma depende de éste. Con ello que se da certeza de que el mensaje no pueda ser modificado después de su creación.

De ahí que los comprobantes fiscales, al ir respaldados por tal firma electrónica avanzada, producirán los mismos efectos y tendrán el mismo valor jurídico que las leyes le otorgan a los documentos que se encuentran avalados a través de una firma autógrafa, y por lo tanto tendrán el mismo valor probatorio.

Las características que adquiere la firma electrónica son: que es única por documento y por signatario, no se puede negar la autoría, es infalsificable y no se puede transferir a otro documento. A su vez, debe estar amparada por un certificado vigente que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de aquélla, para que pueda garantizar la integridad de un documento.

Por su parte, y en relación a los sellos digitales, el artículo 17-E del Código de la materia, nos manifiesta que es el mensaje electrónico que acredita que un documento digital fue recibido por la autoridad correspondiente, es así, que cuando los contribuyentes remitan un documento digital a las autoridades fiscales, éstos recibirán el acuse de recibo que contendrá el sello digital, el cual permitirá identificar a la dependencia que recibió el documento y se presumirá, salvo prueba en contrario, que el documento digital fue recibido en la hora y fecha que se consignen en dicho acuse de recibo.

Empero, cada sello digital debe respaldarse por un Certificado Digital que verifique su validez, y que de acuerdo con Hernández Rodríguez y Galindo Cosme (2010), consiste en un documento electrónico, mensaje de datos u otro registro que asocia una clave pública con la identidad de su propietario, confirmando el vínculo entre éste y los datos de creación de una firma electrónica avanzada o de un sello digital.

El Certificado Digital deberá contener una serie de requisitos contemplados en el artículo 17-G del Código Fiscal mencionado, es así, que además de la clave pública y la identidad de su propietario, además de los siguientes atributos: la mención de que se expiden como tales, con la especificación de sus limitantes; su código de identificación único; la mención de que fue emitido por el SAT y una dirección electrónica; el nombre del titular del certificado y su clave del RFC; el periodo de vigencia del Certificado; y la mención de la tecnología empleada en la creación de la firma electrónica avanzada contenida.

Es cierto que éste tipo de comprobantes desde el punto de vista administrativo tiene muchas ventajas, entre ellas cabe destacar que al simplificar el sistema de comprobación y de expedición de comprobantes, se puede agilizar el uso de la información, puede verificarse en cualquier momento siempre que se cuente con servicio de internet, etc., pero desde una perspectiva más humanista, puede representar en algunos casos, serios problemas a aquellas personas que también se encuentren obligadas pero que no se encuentren familiarizadas con el uso de los medios tecnológicos y por la complejidad que representa incluso para quienes las manejan.

Por su parte, Hernández Rodríguez y Galindo Cosme (2010), consideran que el CFD es una solución tecnológica al alcance de la mayoría de los contribuyentes sin importar su tamaño. Sin embargo, como bien dicen, se trata sólo de una mayoría, y no de todos los que de algún modo se encuentren obligados, la expedición de CFD parece sencillo para muchos, pero en nuestro país, las oportunidades en materia educativa no han sido las mismas para todos, por tal razón puede ser igualmente complicado su uso también para muchos, sobre todo, por los medios tecnológicos con los que se realizan.

2.2 El Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI)

Ésta es la forma más reciente de expedición de comprobantes, implementando desde el año 2011, mediante reforma hecha al artículo 29 del Código Fiscal de la Federación como un nuevo esquema de facturación, en principio de forma opcional para los contribuyentes, pero obligatoria para todos a partir del primero de abril del año 2014.

El artículo en mención, establece los supuestos en los cuales es obligatorio expedir y solicitar la expedición de dichos comprobantes, debiendo emitirse mediante documentos digitales a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria.

Este CFDI básicamente contiene los mismos requisitos del CFD, puede considerarse como aquel documento digital con validez legal que cumple con todos los requisitos establecidos por la ley fiscal, que aplica los estándares técnicos de seguridad internacionalmente reconocidos y tiene el fin de garantizar el contenido de la operación realizada, su autenticidad, integridad, confidencialidad, unicidad y no repudio del documento.

Sin embargo, cuenta con una peculiaridad, debe ser generado por el contribuyente a través de medios electrónicos con acceso a internet, a su vez y a diferencia del CFD, se establece la posibilidad de la intervención de una nueva persona jurídica, conocida como Proveedor de Servicios de Certificación de CFDI, o en su caso, de un Prestador de Servicios de Generación de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet Servicio Producto, contempladas en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, en los puntos 2.7.2 y 2.7.4 respectivamente, en relación al artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente, y que básicamente van a fungir como un intermediario entre el contribuyente y la autoridad recaudadora, su función va a ser la de validar el comprobante generado por el contribuyente, asignar un folio e incorporar el sello digital.

Dicho Proveedor Autorizado por el Servicio de Administración Tributaria, deberá ser contratado por el contribuyente, lo cual implica un costo para el mismo, sin embargo, de acuerdo con la regla 2.7.1.6 de la Resolución Miscelánea mencionada en el párrafo anterior, los contribuyentes también pueden expedir CFDI de manera gratuita, sin la necesidad de remitirlos a un proveedor de Certificación de CFDI autorizado, siempre y cuando lo hagan a través de una herramienta electrónica que puede encontrarse en la página del SAT denominada “Servicio de Generación de Factura Electrónica (CFDI)”.

En ese orden de ideas, respecto de la legislación vigente en este momento, los requisitos generales que deben contener los CFDI, corresponden a los estipulados por el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y se tienen que tener presentes en el momento de su creación.

Para el proceso de generación de comprobantes, en el sistema gratuito ofrecido por el SAT para la generación de la Factura Electrónica, el contribuyente tiene que enfrentarse a una serie de pasos, que pueden resultar complejos para algunos. Debe ingresar a la página electrónica mencionada y solicitar su registro, durante dicho periodo el programa solicitará que sean aceptados los términos y condiciones prescritos por el sistema, así como la configuración de los datos para la emisión de los futuros comprobantes, que evidentemente no está a voluntad de las partes.

Una vez registrado, y ya dentro de la aplicación, se debe seleccionar la opción “Capturar comprobantes”, dentro de la cual se tienen que capturar los datos del emisor, del receptor y los relativos a la operación por la que se expide el comprobante.

En la última parte, se deben establecer los conceptos por los que se expide y los impuestos, se debe especificar la fecha, hora y lugar de expedición, tipo de comprobante, forma de pago (en una sola exhibición o en parcialidades), modo de pago y condiciones si las hay, en su caso el número de cuenta de pago, asimismo, para el caso de pago en moneda extranjera se debe especificar la serie, el folio, la moneda y el tipo de cambio utilizado para el comprobante.

La legislación nos menciona, que en caso de que el pago se realice en parcialidades, se expedirá un comprobante que ampare el monto total de la operación,

y otros por cada pago que se realice. Cada uno con los impuestos trasladados o retenidos, así como el importe y en su caso la tasa o el tipo de impuesto, y el mismo sistema, con las cantidades Ingresadas de manera automática calculará el total de cada rubro.

Cada comprobante que se agregue será validado por el sistema para determinar que su estructura y vigencia de emisión sean válidas, y que hayan sido emitidos por una entidad certificada por el Banco de México. Al finalizar, el sistema permite hacer correcciones, guardar el comprobante por un lapso no mayor a 72 horas, o bien, iniciar la certificación del comprobante.

Para sellar el comprobante, se requiere ingresar RFC, contraseña de clave privada y los archivos *key* y *cer*, pertenecientes a la Firma Electrónica Avanzada. Una vez solicitado sellar y certificar el comprobante, se va a generar el mismo en un archivo con formato *.xml* y a su vez también podrá descargarse en formato *.pdf* para su impresión.

No obstante, podemos deducir que para poder llevar a cabo este procedimiento, el contribuyente tiene que contar al menos con los conocimientos básicos que le permitan acceder al sistema y generar el comprobante, esto sin dejar de lado, que los errores en los que pueda incurrir durante el proceso pueden colocar a quien lo expide en una situación de cumplimiento parcial o incorrecto y hacerse acreedor de algunas sanciones, por otra parte, para quien lo recibe, puede generar algunos perjuicios, como por ejemplo, no poder realizar alguna deducción sobre la base de sus impuestos.

Es un hecho, que esto pueda resultar muy complejo para algunos, ya que existen contribuyentes que no se encuentran familiarizados al uso de las nuevas tecnologías, que no tienen acceso, y que tampoco cuentan con los recursos económicos que implica la contratación de un servicio que le facilite la emisión de los comprobantes fiscales a los que se encuentra obligado.

No obstante, debemos reconocer que también puede resultar muy benéfico para quienes cuentan con la facilidad de manejar los instrumentos tecnológicos, o que cuenten con la capacidad económica que implique la contratación de un Proveedor Autorizado de Certificación para la emisión de los comprobantes fiscales, ya que podría representar para ellos algunas ventajas, porque de alguna manera, son diversos los beneficios que implica dejar de imprimir facturas en papel y reemplazarlas por un documento informático con validez fiscal, se pueden disminuir errores, costos, tiempo, entre otros.

No obstante, de la implementación de los CFDI, entre los beneficios que les genera a algunos, y los perjuicios que podría provocar en otros, no cabe duda que el Estado ha adquirido un mayor control sobre los sujetos pasivos. Y a su vez, desde el momento de implementar el uso de nuevas tecnologías para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, también adquirió compromisos tendientes a disminuir la brecha digital existente en el país pero también esta propenso a generar exclusión.

3 Verificación de cumplimiento de obligaciones en la expedición de comprobantes fiscales

En este caso, la autoridad fiscal podrá verificar en cualquier momento que los contribuyentes estén cumpliendo con sus obligaciones y que lo estén haciendo de manera correcta a través del ejercicio de sus facultades de comprobación. El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, en la fracción V, faculta a la autoridad tributaria, para practicar visitas domiciliarias a efecto de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes a la expedición de CFDI.

En este sentido, además de verificar que el contribuyente se encuentre expidiendo los comprobantes fiscales a los que se encuentra obligado, verificará que los mismos cuenten con cada uno de los requisitos que menciona la ley. De lo contrario, se impondrán las sanciones correspondientes.

No obstante, la finalidad tiende a lo mismo, disminuir los índices de evasión fiscal al detectar y determinar contribuciones que han sido omitidas por parte de los contribuyentes y asegurar una mayor recaudación en pro del beneficio de la colectividad.

Hablamos de una colectividad desigual, en el que los niveles económicos y sociales son de lo más diversos, en el que la autoridad fiscal se basa sólo en la exigencia al estricto cumplimiento de las obligaciones fiscales, al uso de medios tecnológicos, sin considerar que mucha gente no tiene acceso a tales recursos o que teniéndolo desconocen su uso.

Este hecho lo podemos verificar en base a un estudio reciente llamado “¿Cómo va la vida en México?”(OECD, 2015), las estadísticas muestran que entre los 36 países que conforman la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, México obtuvo el último lugar en “educación y competencias”, el penúltimo lugar en “balance vida y trabajo” y antepenúltimo en “ingresos y riqueza”, y es frente a esta realidad, a la que se enfrenta el universo de contribuyentes, sin descartar al Estado, pues su función implica cuando menos, aminorar esas barreras.

Si tomamos en cuenta esos datos, y los relacionamos a los referidos por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía mediante un informe reciente, que nos menciona que aproximadamente, de 12 millones de hogares que cuentan con una computadora, el uno de cada tres hogares cuenta con servicio de internet, en el que dos de cada tres, manifestó la falta de recursos económicos como principal limitante, y uno de cada seis por falta de interés y de la necesidad de utilizar el servicio, además, de que el 18% de los hogares que no cuentan con computadora también carecen de habilidades (INEGI, 2015), podremos explicarnos el porqué es importante este tema.

4 Revisión electrónica a contribuyentes

Ésta constituye otra de las facultades de comprobación con las que cuenta la autoridad fiscalizadora y de las que se encuentran contempladas en la fracción IX del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, y fue implementada en México a partir del nueve de diciembre del año 2013.

Esta nueva facultad, permite a la autoridad fiscal ejercer una revisión al contribuyente en base a la información y documentación que obre en su poder, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o más contribuciones, según la redacción literal de la fracción en comento.

El legislador permite a las autoridades fiscales ejercer estas facultades de manera conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente, estableciendo las reglas para la revisión electrónica en el Artículo 53 B del Código Fiscal de la Federación.

El ejercicio de estas facultades de comprobación además de tener por objeto la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, tiene como principal propósito verificar el cumplimiento de las obligaciones en cuanto hace a la determinación y pago de los créditos fiscales, para detectar las omisiones en que pueda haber caído un contribuyente.

La revisión electrónica se debe realizar a través de la implementación de otra nueva figura llamada “Buzón Tributario”, que hará las veces de correo electrónico y con el que contará cada uno de los contribuyentes por el sólo hecho de estar inscritos en el RFC y que analizaremos más adelante.

En este procedimiento, la autoridad emitirá de manera inicial una resolución provisional que a criterio de la autoridad, podrá o no contener una pre liquidación o cálculo de un crédito fiscal que se considere omitido, en relación a la documentación e información que se encuentre en su poder, a la vez que comunicará al contribuyente, a su representante legal y en el caso de personas morales a su órgano de dirección, de los hechos u omisiones en los que pudo haber recaído durante el cumplimiento o incumplimiento de sus obligaciones fiscales y que vayan conociendo durante el desarrollo de dicho procedimiento.

Si la autoridad durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, llegare a detectar pérdidas fiscales o saldos a favor, podrá requerir en ese acto la documentación comprobatoria al contribuyente, con la que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia de la pérdida fiscal o del saldo a favor.

Además, se le notificará al mismo para que en un plazo de 15 días manifieste lo que a su derecho convenga y en su caso, pueda proporcionar la información y documentación tendiente a desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución provisional, una vez transcurrido ese plazo de no realizarse manifestación alguna, ni haber ofrecido pruebas, se tendrá por perdido el derecho para realizarlas.

De esto pueden presentarse tres principales supuestos, en el primero, transcurren los 15 días y el contribuyente no desvirtúa los hechos o las omisiones que le son imputados, no ofrece pruebas ni manifiesta lo que a su derecho conviene, entonces, la resolución provisional se vuelve definitiva y las cantidades determinadas se hacen efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

En el segundo supuesto, el contribuyente acepta la pre liquidación hecha por la autoridad, reconoce los hechos u omisiones que se hicieron de su conocimiento y puede optar por corregir su situación fiscal dentro de los diez días que la ley establece para tal efecto, presentando el pago total de las contribuciones omitidas, con el “beneficio” de una multa equivalente al 20% de la cantidad omitida.

En el tercero, el contribuyente recibió correctamente la notificación de la resolución provisional hecha por la autoridad, exhibe pruebas y manifiesta lo que a su derecho conviene dentro del plazo establecido para tal efecto, en este caso, la autoridad contará con cuarenta días para emitir y notificar la resolución, o bien, si de la información proporcionada, aquélla considera que existen elementos adicionales a verificarse, podrá efectuar un nuevo requerimiento al contribuyente o solicitar información y documentación de un tercero dentro de los diez días siguientes, y una vez obtenida la información emitirá la resolución.

Es importante señalar, que tanto los actos como las resoluciones emitidas por la autoridad fiscal, y las promociones y documentos que tengan que presentar los contribuyentes se deben presentar y en su caso notificar a través de documentos digitales enviados a través del buzón tributario.

El objetivo principal de la autoridad es el afán por mejorar los índices de recaudación a partir de la propia fiscalización, que con los medios electrónicos, además de disminuir los costos y el tiempo que hasta hace poco tardaba el proceso de revisión de los contribuyentes, le permite ejercer un mayor control sobre estos, sin atender a la diversidad en realidad social en la que puedan estar presentes dichos sujetos.

5 Buzón tributario

El buzón tributario es un instrumento de la autoridad fiscal que nace a partir de una iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal en fecha 8 de septiembre del año 2013, con el fin de simplificar la realización de trámites y el cumplimiento de las obligaciones fiscales, y que a su vez pudieran provocar un estímulo favorable en los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones, pero sobre todo que permitieran aumentar la recaudación y disminuir los índices de evasión fiscal.

Así, podemos decir que el buzón tributario es una herramienta digital equiparada al correo electrónico empleado por la autoridad fiscal, en el que el proveedor del servicio es el SAT a través de su página electrónica en la sección de “Trámites”, cuyo acceso igualmente requiere de un usuario y una contraseña, el primero lo constituye el

número proporcionado por el RFC y la segunda, podrá ser a través de una contraseña privada o a través de la Firma Electrónica Avanzada del contribuyente, esta última será necesaria en el caso de que la documentación manipulada tenga que ir firmada.

Esta figura se creó y adicionó en la legislación fiscal en diciembre del año 2013, contemplada actualmente en el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, la cual se estableció desde entonces como un medio de comunicación electrónica que permite una interacción entre la autoridad fiscal y el contribuyente, brindándole a aquélla un mayor control sobre éste.

Tal interacción permite tanto al sujeto activo como al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, el poder intercambiar información, documentos, notificaciones y datos de manera electrónica en segundos, por lo que notablemente se ven disminuidos los costos y el tiempo, generando para algunos una mejora en el ofrecimiento de los servicios.

No obstante, su peculiaridad se encuentra en el hecho de que fue creada para ser utilizada por la autoridad fiscal como mecanismo de control, que si bien es cierto, por un lado, permite al contribuyente la realización de diversos trámites, presentar promociones, solicitudes, avisos, dar cumplimiento a requerimientos de la autoridad, todo a través de documentos digitales, incluso realizar consultas sobre su situación fiscal, por el otro, a la autoridad se le ve facilitada la manera de ejercer las facultades de comprobación, como es a través de la “revisión electrónica” descrita en el punto anterior, en la que el uso del buzón tributario le permite realizar notificaciones de manera electrónica a través del envío de documentos digitales a los contribuyentes, ya sean actos o resoluciones administrativas emitidos en el ejercicio de sus funciones, incluso documentos que por su naturaleza puedan ser recurridos.

En cuanto a su funcionamiento, cuando un contribuyente accede por primera vez a su buzón tributario, éste debe mencionar un mecanismo de comunicación consistente en una o varias direcciones de correo electrónico, por medio del cual la autoridad fiscal enviará por una sola vez el aviso de confirmación para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento del mismo, otorgando al contribuyente tres días para validar dicho mecanismo.

Y una vez que sea confirmada la autenticidad, se podrán enviar los avisos de nuevas notificaciones electrónicas a través de dicho buzón. Es así, que para aquéllos que no establezcan tal mecanismo de comunicación y en consecuencia, no sea posible el envío de notificaciones a través de buzón tributario, se considerarán opuestos a la diligencia de notificación con sus consecuentes implicaciones.

Es así, que por todo lo expuesto, cabe afirmar, que con la implementación de los recursos tecnológicos para el cumplimiento de obligaciones fiscales, se generan desafíos importantes tanto a nivel personal, como para el Estado.

A nivel personal, toda vez que como consecuencia de los avances tecnológicos y de la rapidez con la que avanzan e intervienen en nuestras vidas, estamos en un punto que nos coloca ante dos opciones determinantes, la primera, nos propone que aún

fuera de nuestra propia voluntad estamos sujetos a adaptarnos a los cambios y nos comprometemos a buscar los medios que nos permitan integrarnos, incluso sobre nuestras propias capacidades (económicas, educativas, sociales, etc), o bien, nos presenta una segunda opción, que significa dejarnos caer al abismo de la exclusión, que en primera instancia, sólo refiere al ámbito digital, pero que en la medida que avanza, amenaza con el riesgo latente de lanzarnos al campo de la exclusión total.

Esto representa un gran reto para todos los mexicanos, si consideramos los datos arrojados por el INEGI, antes mencionados en cuanto a accesibilidad y manejo de las TIC's por la población.

No obstante, a nivel del Estado, que consiente de la realidad y de la brecha digital existente, en principio, no puede descartar los métodos tradicionales para el cumplimiento de las obligaciones, y a su vez, tiene la obligación de implementar políticas públicas de inclusión digital, que incorporen a sus gobernados en el paraíso tecnológico, no sólo dotando de aparatos electrónicos a determinados sectores, sino también promoviendo la capacitación básica, la educación, la accesibilidad del internet, pues de manera aislada, ninguna política surtirá efectos considerables.

6 Criterios de ponderación para sancionar el cumplimiento de la obligación y el acceso a las nuevas tecnologías

Las sanciones, de acuerdo con el artículo 5 del Código Fiscal ya mencionado en diversas ocasiones, son de aplicación estricta, y básicamente se encuentran ligadas a la falta de cumplimiento literal de las disposiciones fiscales, pueden consistir en sanciones pecuniarias y no pecuniarias, sin descartar que el mal cumplimiento también puede configurar la comisión de un delito y por tanto implicar una pena.

En este sentido, el Título Cuarto del Código ya mencionado, contiene un catálogo de infracciones con sus consecuentes sanciones, incluso aquellas basadas en violaciones e incumplimiento de obligaciones fiscales, entre las que se cuentan aquellas que deben cumplirse a través de medios electrónicos.

Es así, que el artículo 81 y 82 del mismo ordenamiento, por mencionar algunos, establecen sanciones relativas a las infracciones derivadas de la obligación de presentar documentación, avisos, información, expedición de constancias o comprobantes fiscales digitales por internet, que evidentemente y en relación a lo ya expuesto, se relacionan con el uso de medios tecnológicos, y cuyas multas oscilan desde los \$30.00 hasta los \$223,240.00 pesos mexicanos por cada obligación incumplida o cumplida fuera del plazo.

Sin embargo, como mencionamos, también pueden configurarse algunos delitos, cuyas penas impuestas van de tres meses a nueve años de prisión. En ese tenor, la autoridad no ve contemplada en ningún momento, la posibilidad de que al sancionar se pueda ponderar el incumplimiento en base a las situaciones específicas respecto del

acceso o manejo de la tecnología, ni a las diferencias de los niveles económicos y sociales sobre los que puede estar colocado un contribuyente.

No obstante, se sabe que las contribuciones son para solventar los gastos públicos que el Estado necesita para el cumplimiento de sus fines y que a su vez se verán reflejadas en el bienestar de la comunidad. Bienestar tal, del que evidentemente no goza toda la población de la misma manera, en la que las diferencias económicas y sociales son marcadas en muchos de los sectores, como lo hemos hecho notar anteriormente.

Es así, que en relación a esto, y aún cuando sabemos que son diversas las causas que marcan la desigualdad, en el campo de las nuevas tecnologías se ha gestado un tipo más en torno al uso de los recursos tecnológicos y al acceso de los mismos, es a lo que se ha denominado “brecha digital”, que separa a aquéllos que se encuentran familiarizados con el uso de las nuevas tecnologías y las incluyen como parte de su vida diaria, de aquéllos que no tienen acceso a las mismas, o que teniéndolo, no saben utilizarlas.

Por lo anterior, es indudable la afirmación de que ahí donde existe una división, existe desigualdad, y en ese sentido, es por demás evidente que la sociedad de la que forma parte el universo de contribuyentes es desigual, y al que están sometidos de la misma manera a las mismas leyes, pero tenemos que preguntarnos si la sanción igual es justa en este sentido.

Sancionar igual el cumplimiento de un contribuyente que tiene los medios económicos suficientes y al que no los tiene, y a aquél que puede acceder a un equipo tecnológico y que conoce el manejo de los mismos y al que no puede, porque la ley impuso la obligación y así debe ser. Porque las consideraciones hechas por la autoridad para sancionar, mencionan el interés de la colectividad sobre el interés particular, en el que el mal cumplimiento o el incumplimiento de las obligaciones fiscales contravienen las disposiciones del orden público y afectan el interés social.

Conclusiones

Con lo expuesto, se puede observar que a medida que la tecnología evoluciona, se modifica nuestro modo de vida, nuestros hábitos, nuestras obligaciones, a veces de manera inconsciente y otras veces por la presión del entorno en donde vivimos, por imposición y coacción del propio Estado.

Actualmente, en muchos países, los medios electrónicos se han convertido en el instrumento utilizado por las autoridades fiscales para el desarrollo de su función fiscalizadora y de recaudación. Así, en torno a la obligación de expedir comprobantes fiscales a través de medios electrónicos y a través de internet, o al envío de documentación digital para atender los requerimientos de la autoridad, se pueden deducir diversas situaciones complejas, entre las que manifestaremos algunas:

Primero, el legislador se encuentra imponiendo al contribuyente la obligación estricta del uso de nuevas tecnologías para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o incluso para su propia defensa, sin considerar, que en el mismo universo de contribuyentes no existe un nivel homogéneo en cuanto hace al nivel de acceso y manejo de los recursos tecnológicos, sin considerar la brecha digital, amplía la brecha social, condenando a muchos a la exclusión y otros al sufrimiento que implica la sanción.

Segundo, frente al principio general del derecho que menciona que el desconocimiento de la ley no nos exime de su cumplimiento, el contribuyente se ve obligado no sólo a conocer todos y cada uno de los requisitos con los que debe cumplir en la expedición de comprobantes fiscales, en el envío de documentación cuando es sometido a una revisión electrónica, o simplemente, al uso del buzón tributario, sino también a buscar por sus propios medios el acceso a los recursos electrónicos, que le permitan aun cuando no le garanticen, el acceso a las herramientas proporcionadas por la autoridad fiscal a través de los medios electrónicos y digitales para cumplir de manera eficiente con sus obligaciones.

Tercero, el uso de tecnología para cumplir obligaciones fiscales implica, por un lado, la responsabilidad para el Estado de la adopción de políticas públicas tendientes a la inclusión digital de sus gobernados y permitir el cumplimiento a través de los medios tradicionales para aquellos contribuyentes que no cuenten con el acceso o desconozcan el manejo de los recursos tecnológicos, y por otro, la obligación del contribuyente de cumplir con las obligaciones impuestas por el Estado, ya que de no hacerlo como se indica, puede tener consecuencias desde hacerse acreedor a una sanción, hasta la implicación de un delito fiscal por incumplimiento de las obligaciones.

Referencias

1. Cornejo López, Valentino F. (2006). Los medios electrónicos regulados en México. Universidad Panamericana, Editorial SISTA, México.
2. Davara Rodríguez, Manuel (2008). Manual de Derecho Informático. Editorial Aranzadi, España.
3. Durán Díaz, Oscar Jorge (2012). Derecho y medios electrónicos, Temas selectos. Editorial Porrúa, México.
4. Gaete, Eugenio (2000). Instrumento público electrónico. Editorial Bosh, Barcelona.
5. Hernández Rodríguez, Jesús F. y Mónica Isela Galindo Cosme (2010). Comprobantes digitales. Ediciones Fiscales ISEF, México.
6. Instituto Nacional de Estadística y Geografía, “*Estadísticas a propósito del día mundial del internet*”. Recuperado al 15 de Junio de 2015, de <http://www.inegi.org.mx/saladeprensa/aproposito/2015/internet0.pdf>

7. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, “*¿Cómo va la vida en México?*”, 2015. Recuperado al 15 de Junio de 2015, de <http://www.oecd.org/statistics/Better%20Life%20Initiative%20country%20note%20Mexico%20in%20Espagnol.pdf>
8. Pallares, Eduardo (1896). *Diccionario de Derecho Procesal Civil*. Editorial Porrúa, México.
9. Pérez Chávez, Campero (2006). *El correcto manejo de los comprobantes fiscales*. Editorial Tax Editores Unidos, S. A. de C. V., México.