

Artículos científicos

Efectos de las obligaciones condicionales (suspensivas y resolutorias) en el derecho fiscal mexicano

Effects of Conditional Obligations (Suspensive and Resolatory) in Mexican Tax Law

Efeitos das obrigações condicionais (suspensivas e resolutivas) no direito tributário mexicano

Miguel Angel Haro Ruiz

Universidad de Guadalajara, México

miguel.haro@valles.udg.mx

<https://orcid.org/0000-0002-8884-6240>

Javier Said Zambrano Santacruz

Colegio de Contadores Públicos de Guadalajara Jalisco, México

javsaid@hotmail.com

<https://orcid.org/0000-0001-5799-8324>

Resumen

De manera frecuente, dentro de los contratos o convenios, se utilizan cláusulas que se denominan *condicionales* que segmentan obligaciones y cuyos impactos suspenden o resuelven infinidad de situaciones jurídicas que tienen distintos efectos. La presente investigación busca proponer alternativas de solución o prevención de molestias y sanciones derivadas del ejercicio de obligaciones suspensivas y resolutorias que puedan ejercer las autoridades administrativas y fiscales. Se trata de una investigación documental jurídica de carácter exploratorio y con un enfoque cualitativo. En la actualidad existe aún desconocimiento del alcance jurídico de las mencionadas obligaciones condicionales y su impacto en la materia fiscal para los contratantes. Sin embargo, en la misma legislación civil está la solución para que de manera anticipada se evite caer en los distintos supuestos. Se trata de plasmar en el clausulado del contrato o convenio en turno que los efectos de la obligación o resolución, una vez cumplida la condición, por voluntad de las partes, se refiera a una fecha diferente, esto es, manifestar que no se retrotraigan al tiempo en que la obligación

fue formada, sino, por el contrario, que se generen los efectos a partir del cumplimiento de la condición y no hacia atrás.

Palabras clave: condición resolutoria, condición suspensiva, obligación condicional, retrotraer efectos.

Abstract

Frequently, within contracts or agreements, clauses are used that are called conditional clauses that segment obligations and whose impacts suspend or resolve an infinite number of legal situations that have different effects. This research seeks to propose alternatives for the solution or prevention of inconveniences and sanctions derived from the exercise of suspensive and resolutive obligations that may be exercised by the administrative and fiscal authorities. It is an exploratory legal documentary research with a qualitative approach. At present, there is still a lack of knowledge of the legal scope of the aforementioned conditional obligations and their impact on tax matters for the contracting parties. However, in the same civil legislation there is a solution to avoid falling into the different assumptions in advance. It is a matter of stating in the clauses of the contract or agreement that the effects of the obligation or termination, once the condition is fulfilled, by will of the parties, should refer to a different date, that is, to state that they should not go back to the time when the obligation was formed, but, on the contrary, that the effects should be generated as from the fulfillment of the condition and not backwards.

Keywords: conditional obligation, resolutive condition, roll back effects, suspensive condition.

Resumo

Frequentemente, dentro de contratos ou acordos, são utilizadas cláusulas denominadas cláusulas condicionais que segmentam obrigações e cujos impactos suspendem ou resolvem uma infinidade de situações jurídicas com efeitos diversos. A presente investigação procura propor soluções alternativas ou de prevenção dos inconvenientes e sanções decorrentes do exercício das obrigações suspensivas e resolutivas que podem ser exercidas pelas autoridades administrativas e fiscais. Trata-se de uma pesquisa documental jurídica de natureza exploratória e com abordagem qualitativa. Actualmente, existe ainda um desconhecimento do alcance jurídico das referidas obrigações condicionais e do seu impacto em matéria fiscal

para os contratantes. Porém, na mesma legislação civil está a solução para que de antemão se evite cair nos diversos pressupostos. Trata-se de captar nas cláusulas do contrato ou acordo, por sua vez, que os efeitos da obrigação ou resolução, uma vez cumprida a condição, por vontade das partes, remetam para data diversa, ou seja, afirmando que não retroceder ao tempo em que se constituiu a obrigação, mas, ao contrário, que os efeitos sejam gerados a partir do cumprimento da condição e não retrospectivamente.

Palavras-chave: condição resolutiva, condição suspensiva, obrigação condicional, efeitos reversíveis.

Fecha Recepción: Julio 2022

Fecha Aceptación: Enero 2023

Introducción

En las operaciones comerciales o de servicios que realizan las entidades económicas constantemente se celebran diversos *actos jurídicos*, entendidos como manifestaciones de la voluntad humana con la intención de crear derechos y obligaciones (De Pina y De Pina, 2003), en una gran gama de combinaciones, como lo es entre personas físicas, entidades, organismos, etc. Para la presente investigación, los contratos y convenios, en sus diversas modalidades y materias, con sus respectivas regulaciones y formalidades, son de especial interés.

Dentro de los contratos o convenios, de forma usual y frecuente, se utilizan cláusulas denominadas *condicionales* que segmentan obligaciones jurídicas y cuyos impactos suspenden o resuelven infinidad de situaciones. Dichas condicionales buscan ya sea diferir las obligaciones y derechos inherentes o, por lo contrario, activar dichas obligaciones y derechos desde el primer momento. Una obligación será condicional (suspensiva o resolutoria) cuando su existencia o resolución dependa de un acontecimiento futuro e incierto. Precisamente, este es uno de los aspectos por los cuales, de forma medular, se pactan esta clase de obligaciones en infinidad de contratos o convenios.

Cabe señalar que tales suspensiones o activaciones de obligaciones resultan pertinentes para las partes que intervienen en el convenio o en el contrato que se esté llevando a cabo pues tienen la intención de salvaguardar derechos, asegurar precios, coaccionar o inducir a que efectivamente se lleven a cabo ciertos procesos, trámites, autorizaciones; o por el contrario, ratificar que, en efecto, no acontecerá lo que en principio se aseguró por alguna de las partes del contrato. Asimismo, una vez generada la obligación suspendida o resuelta,

se manifestará en la vida jurídica la total fuerza de los acuerdos pactados en el contrato o convenio.

La presente investigación pretende analizar y explicar las obligaciones jurídicas condicionales suspensivas y resolutorias, su impacto en el ámbito estrictamente legal o jurídico “puro” y asimismo sus efectos en la materia fiscal o tributaria desde dos puntos de vista: 1) al generarse la obligación que se suspende o resuelve y 2) al acontecer el acto suspendido o resuelto. Lo anterior se puede evidenciar y visualizar desde el mismo ejercicio de la obligación condicional (suspensiva o resolutoria), la cual puede detonar una cadena de acontecimientos, ya que, al suspenderse o resolverse la obligación, por ejemplo, el ingreso o la deducción en materia fiscal podrá o no diferirse, lo que dependerá de una adecuada redacción del contrato convenio y de una debida interpretación; si la redacción fue incorrecta o la interpretación no fue la adecuada, sin duda ya se tiene un problema que deviene en un incumplimiento formal, la presentación de la declaración en tiempo y forma. Adicionalmente, el registro contable puede, probablemente, también resultar incorrecto, lo que afectaría a su vez a la información financiera presentada. En este mismo orden de ideas, puede ser que incluso el comprobante fiscal digital por Internet (CFDI) emitido no sea el adecuado (si es que se emitió) y así un sinnúmero de situaciones que podríamos seguir señalando al respecto. En el caso que se aborda en la presente investigación, y que trastoca aún más todo lo indicado, es el de retrotraer los efectos de las obligaciones al origen de la operación pactada, lo que implicaría rehacer todo lo efectuado, sobre todo en el ámbito fiscal. Ahora bien, si el fisco federal, por alguna razón, ya sea por discrepancia en la información, variación estadística o cualquier otra situación, detecta una posible omisión, sin duda ejercerá facultades de comprobación e intentará tipificar algún crédito fiscal, junto con accesorios y multas por una aparente omisión, ya que, como lo indica Porrúa (2005), es bien sabido que el Estado, para el sostenimiento de los servicios públicos, necesita dinero, lo que ocasionará una defensa en el caso correspondiente al tiempo y honorarios que ello implica.

El objetivo de esta investigación es proponer alternativas de solución o prevención en la tónica fiscal en sus diversas vertientes, como lo es en el cumplimiento formal de obligaciones, entero en tiempo y forma de contribuciones, así como la prevención de molestias y sanciones derivado del ejercicio de obligaciones suspensivas y resolutorias.

Las obligaciones condicionales, como ya se mencionó, suspenden o resuelven infinidad de situaciones, ya sea difiriendo obligaciones o, por lo contrario, activándolas desde un inicio, sin embargo, no queda del todo claro su tratamiento en la materia fiscal o tributaria,

esto incluso desde el punto de vista del nacimiento de la obligación tributaria, al momento de realizar las situaciones jurídicas, de ahí la necesidad de identificarlas cuando son pactadas y cuando la situación suspendida o que estaba resuelta se activa, para evitar supuestos incorrectos.

Por lo anterior, para plantear posibles soluciones, se deben responder las siguientes preguntas: ¿qué efectos fiscales se detonan al ejercer obligaciones condicionales en sus modalidades suspensiva o resolutoria?, ¿qué efectos fiscales se detonan al acontecer la situación condicionada que se encontraba suspendida o resuelta?, ¿se identifican problemáticas en materia fiscal o tributaria por el hecho de ejercer obligaciones condicionales? y ¿cuáles serían las alternativas para solucionar o prevenir la problemática fiscal detectada al haber optado por alguna obligación condicional?

Metodología

Esta es una investigación documental jurídica de carácter exploratoria. Según Muñoz (2016), este tipo de investigaciones pretenden profundizar el objeto de estudio a través de la indagación y análisis de la información contenida en publicaciones, normatividad específica y estudios previos con la finalidad de sustentarlo. Cabe señalar que en la actualidad no existen investigaciones que aborden los posibles efectos fiscales de las obligaciones condicionales derivados de incumplimientos o cambios en algunas de las cláusulas de los contratos. En cuanto al enfoque, es cualitativo porque, siguiendo a Hernández, Fernández y Baptista (2014), la teoría se construye a partir de los elementos empíricos obtenidos y analizados mediante la aplicación de la lógica inductiva. Además, se interpretan los resultados a través de las percepciones y experiencias.

Además del análisis jurídico del Código Civil Federal (CCF), en específico el capítulo 1 “De las obligaciones”, se llevó a cabo la revisión del libro de Ernesto Gutiérrez y González (2003) *Derecho de las obligaciones*, el Código Fiscal de la Federación (CFF), la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), la resolución miscelánea fiscal vigente (RMF), criterios normativos y no vinculativos del Servicio de Administración Tributaria (SAT), precedentes tanto del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) como del Poder Judicial de la Federación. Por supuesto, también se llevó a cabo la consulta de publicaciones, notas técnicas y circulares tanto en medios impresos como digitales.

Marco teórico

En primer lugar, resulta pertinente señalar que, tal como lo indica Gutiérrez (2003), la obligación cuenta con una estructura de tres elementos básicos, a saber:

- a) Los sujetos (deudor y acreedor)
- b) Una relación jurídica que los une. Es decir, el acuerdo de las partes, cuyo resultado detona un “poder de exigir” y un “deber de cumplir”.
- c) El objeto, que es la prestación o lo que se pretende llevar a cabo o cumplir.

Los tres aspectos antes señalados, al ubicarse en cualquier situación de acuerdos, generan una obligación en términos jurídicos. Si queda plasmada en un documento junto con otros aspectos se estaría ante un convenio o un contrato. Para García (1978), en el ámbito del derecho, un acto jurídico es la materialización de la creación, transmisión, modificación o extinción de obligaciones y derechos. Entre los actos jurídicos, los hay unilaterales (cuando no se necesita la voluntad de otra parte como lo es una herencia) o bilaterales (donde se requiere la exteriorización de voluntad de las partes que intervienen).

Los contratos tienen como finalidad la creación y transmisión de obligaciones y derechos y los convenios la modificación o extinción de esta, aunque en la práctica se les trata como sinónimos y no se mantiene esta lógica jurídica que se acaba de comentar. Para que el acto jurídico que se trate sea, por un lado, existente y, por otro, válido, es decir, que no resulte nulo de origen, para que cumpla estos rasgos, parafraseando de nueva cuenta aquí a Gutiérrez (2003), se requiere de tres elementos: consentimiento, objeto y solemnidad o formalidad.

En cuanto al consentimiento, se trata del acuerdo de voluntades para crear, transferir, conservar, modificar o extinguir obligaciones. Es necesario que el consentimiento esté libre de cualquier vicio, como lo es el error, el dolo, violencia, etc. El objeto es en sí la creación de la obligación y el derecho que se está pactando, que conlleva la prestación y contraprestación a otorgar, por ejemplo, en materia de compraventa, entregar la cosa y pagarla mediante la cantidad acordada (Rojina, 2003). Finalmente, la formalidad o solemnidad abarca los elementos que exteriorizan el acto jurídico y que contienen la voluntad de los contratantes, tal y como lo puede ser un contrato, pero observando los requisitos especiales que cada figura requiera, por ejemplo, que esté por escrito y elevado a escritura pública, si se trata de la compraventa de un inmueble, para el caso de un ejemplo claro de la solemnidad, como lo indica Gutiérrez (2002), el matrimonio, que debe otorgarse ante un oficial del registro civil.

Dicho lo anterior, ahora ya se cuenta con los elementos base en materia jurídica que permiten, por un lado, introducirse en un estudio somero del derecho y, por el otro, entender la estructura de las obligaciones desde el punto de vista de su contenido, los actos jurídicos, su clasificación o distinción, y finalmente, la temática de los contratos y convenios, unilaterales y bilaterales.

Obligaciones condicionales

El CCF, en su título segundo, contiene un apartado de modalidad de las obligaciones. Para el caso que se ocupa en la presente investigación, es de especial interés el capítulo I “De las obligaciones condicionales”. En este se señala la característica o atributo medular de una obligación condicional: cuando su existencia o su resolución dependan de un acontecimiento futuro e incierto. De forma expresa y literal, el artículo 1938 menciona: “La obligación es condicional cuando su existencia o su resolución dependen de un acontecimiento futuro e incierto”.

Con la intención de simplificar lo señalado en el CCF, y de generar claridad en los conceptos que se pretenden ir desarrollando más adelante, se traen del *Diccionario la lengua española* de la Real Academia Española [RAE] (2014) las siguientes definiciones:

- Acontecimiento: proviene de acontecer. Hecho o suceso, especialmente cuando reviste cierta importancia.
- Futuro: del latín *futūrus*. Que está por venir y ha de suceder con el tiempo. Que todavía no es pero va a ser.
- Incierto: del latín *incertus*. No seguro, dudoso. Desconocido, no sabido, ignorado. No cierto o no verdadero.

Así pues, para identificar si se está ante una obligación condicional se debe observar si 1) está sujeta o correlacionada a un hecho o suceso que reviste cierta importancia en el acuerdo o contrato de que se trate, 2) que tal suceso tiene posibilidades suceder en el tiempo y sobre todo 3) en el presente aún no es seguro, es dudoso y de momento no es cierto ni verdadero.

Aunado a lo anterior, de vuelta una vez más al CCF, este establece cierta segmentación o clasificación dual de las obligaciones condicionales, cuyo tratamiento y efectos son diametralmente distintos. Así pues, hay dos tipos de obligaciones condicionales: suspensivas y resolutorias. Un tipo y otro se definen en los siguientes artículos:

- Artículo 1939: la condición es suspensiva cuando de su cumplimiento depende la existencia de la obligación.
- Artículo 1940: la condición es resolutoria cuando cumplida resuelve la obligación, volviendo las cosas al estado que tenían, como si esa obligación no hubiere existido.

De la suspensiva resulta que al plasmarse tal aspecto en el ámbito jurídico lo que sucede es que se suspende la obligación implicada hasta que se verifique o no el acontecimiento futuro e incierto, situación que en la vida práctica tiene bastante utilidad, pues con ello se pueden asegurar precios competitivos, resguardarse con anticipación de una posible contingencia, o simplemente asegurar la viabilidad de un posible negocio.

A manera de ejemplo: se celebra un contrato de compraventa de un terreno, el cual se pretende utilizar para llevar a cabo un desarrollo inmobiliario, sin embargo, al parecer, existe la posibilidad de que no se pueda obtener de forma fehaciente la licencia municipal que permita llevar a cabo y en orden la construcción pretendida, a lo que el vendedor indica que es un hecho que se obtendrá, por lo que no existe problema alguno. En ese sentido, las partes acuerdan firmar el contrato de compraventa del terreno, pero *lo sujetan a una condición suspensiva*: “Que el contrato de compraventa surta sus efectos plenos una vez que se consiga la licencia de construcción y esto a más tardar dentro de los seis meses siguientes a la fecha del contrato”. El contrato está celebrado, las bases, obligaciones y derechos se conocen plenamente, sin embargo, todo depende de que se cumpla una condición, obtener la licencia municipal de construcción. Si esta condición se cumple, es decir, si se obtiene la licencia municipal que permita llevar a cabo la construcción, el contrato surte sus efectos con todas las bases, obligaciones y derechos que en este se pactaron e incluso cobra fuerza legal cualquier penalización que por algún incumplimiento se hubiera previsto.

Por su parte, la condición resolutoria, al convenirse tal modalidad, desde el punto de vista legal, provoca que, contrario a la otra condición suspensiva, no se suspenda la obligación, sino que se resuelva o entre de inmediato en vigor, pero se volverá al estado que se tenía, como si nunca hubiera existido, si acontece la condición.

Otro ejemplo: se celebra un contrato de compraventa de un terreno, el cual se pretende utilizar para llevar a cabo un desarrollo inmobiliario, sin embargo, existe la posibilidad de que no se pueda obtener de forma fehaciente la licencia municipal que permita llevar a cabo y en orden la construcción pretendida, a lo que el vendedor indica que es un hecho que se obtendrá, por lo que no existe problema alguno. En este caso, las partes acuerdan firmar el

contrato de compraventa del terreno, pero *lo sujetan a una condición resolutoria*: “Que el contrato de compraventa surte sus efectos plenos de inmediato, y se sujeta a la condición de que a más tardar dentro de los seis meses siguientes a la fecha del contrato se consiga la licencia de construcción”. El contrato está celebrado, las bases, obligaciones y derechos se conocen plenamente y surten efecto, sin embargo, para que todo permanezca igual depende de que se cumpla una condición, obtener la licencia municipal de construcción. Si esta condición *no* se cumple, es decir, si se no obtiene la licencia municipal que permita llevar a cabo la construcción, el contrato se resuelve y las partes deben volver las cosas al estado que tenían, como si nunca hubiera existido el contrato de compraventa inicialmente pactado, lo que implica, entonces, que se regrese el terreno y en, dado caso, las cantidades que se hubieren entregado como parte de la contraprestación.

El impacto legal al acontecer la situación condicionada o resuelta

Al pactarse alguna condición en las obligaciones que se planteen en el contrato de que se trate se generan distintos efectos, dependiendo si se trata de una condición suspensiva o se trata de una condición resolutoria. En resumen, la primera sería que el contrato está celebrado, las bases, obligaciones y derechos se conocen plenamente, sin embargo, todo depende de que se cumpla una condición, si esta condición se cumple, el contrato surte plenamente sus efectos; mientras que al convenirse una modalidad resolutoria, no se suspende la obligación, sino que se resuelve o entra de inmediato en vigor, pero las cosas volverán al estado en que se tenían, como si nunca hubiera existido la obligación, al acontecer la condición pactada.

Es de resaltar que el propio CCF contiene una disposición que resulta aplicable al acontecer la condición y que sin duda no se puede dejar de observar, so pena de incurrir en errores si es que no se cuida de origen su alcance, siendo esta disposición la siguiente:

Artículo 1941. Cumplida la condición se retrotrae al tiempo en que la obligación fue formada, a menos que los efectos de la obligación o resolución, por la voluntad de las partes o por la naturaleza del acto, deban ser referidos a fecha diferente.

Según lo indica el artículo antes señalado, una vez cumplida la condición (ya sea suspensiva o resolutoria) se debe retrotraer al tiempo en que la obligación fue formada, esto es, se debe considerar que el pacto y sus efectos quedan de origen en la fecha en que se hubiera formalizado por las partes su acuerdo de voluntades, situación que a manera de

ejemplo se puede observar a continuación: respecto de la celebración de un contrato de compraventa de un terreno, *sujeto a una condición suspensiva*, si esta condición se cumple, el contrato surte sus efectos plenos con todas las bases, obligaciones y derechos que en este se pactaron, pero, considerando el artículo 1941, tales efectos se retrotraen y se computan desde la fecha en que se hubiera formalizado por las partes su acuerdo de voluntades. Por otro lado, tomando otra vez el contrato de compraventa de un terreno, *sujeto a una condición resolutoria*, si esta condición *no* se cumple, entonces el contrato se resuelve y deben dejar las cosas al estado que se tenían, como si nunca hubiera existido el contrato de compraventa inicialmente pactado, pero, considerando el artículo 1941, tales efectos se retrotraen y se computan desde la fecha en que se hubiera formalizado por las partes su acuerdo de voluntades.

De los aspectos antes señalados, es decir, de ejercer o pactar obligaciones condicionadas (suspensivas o resolutorias), el efecto al materializarse la situación condicionada, lo suspendido o resuelto, y finalmente la obligatoriedad por disposición legal (CCF) a retrotraer los efectos de los acuerdos pactados en el contrato, resultan precisamente las problemáticas o aspectos a considerar en materia fiscal, los cuales se abordan a continuación, por lo que se sugiere no perder de vista lo aquí mencionado, pues será toral en los comentarios que más adelante se vierten.

Los efectos fiscales que se detonan al ejercer obligaciones condicionales en sus modalidades suspensiva o resolutoria

Resulta necesario, en primera instancia, atender lo que establece expresamente el artículo 1 de la LISR en relación con el objeto (hecho imponible) de dicha contribución, puesto que precisa en qué consiste la obtención de ingresos por parte de los residentes en territorio nacional o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país o con fuente de riqueza en México. Asimismo, el artículo 16 de la ley ya mencionada establece los tipos de ingresos que se encuentran gravados y los conceptos que no se consideran ingresos o ingresos gravados.

Del precepto mencionado se puede advertir que las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero; asimismo, distingue aquellos supuestos que no se consideran ingresos, como lo son aumentos de capital,

el pago de la pérdida por accionistas, primas por la colocación de acciones o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación, así como los que obtengan con motivo de la revaluación de activo y de capital; finalmente, no serán acumulables los ingresos por dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México. Al tratarse de un ingreso que grava directamente el incremento del haber patrimonial del sujeto, se entiende que es un impuesto directo, tal y como lo señala Jiménez (2014), es decir, está íntimamente vinculado con su capacidad contributiva del sujeto obligado.

Ahora bien, es importante destacar que la LISR no prevé una definición de lo que debe entenderse por *ingreso* (Calvo, 1995), por lo que, derivado de dicha omisión, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (1 de enero de 2017) ha precisado que de la interpretación sistemática de dicho ordenamiento se puede derivar dicho concepto para los efectos del impuesto sobre la renta conforme a la tesis CLXXXIX/2006:

Renta. Qué debe entenderse por “ingreso” para efectos del título ii de la Ley del Impuesto Relativo. Si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta no define el término “ingreso”, ello no implica que carezca de sentido o que ociosamente el legislador haya creado un tributo sin objeto, toda vez que a partir del análisis de las disposiciones legales aplicables es posible definir dicho concepto *como cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona*. Ahora bien, para delimitar ese concepto debe apuntarse que el ingreso puede recibirse de muchas formas, ya que puede consistir en dinero, propiedad o servicios, incluyendo alimentos o habitación, y puede materializarse en efectivo, valores, tesoros o productos de capital, además de que puede surgir como compensación por: servicios prestados; el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, pesqueras o silvícolas; intereses; rentas, regalías o dividendos; el pago de pensiones o seguros; y por obtención de premios o por recibir donaciones, entre otras causas. Sin embargo, la enunciación anterior no debe entenderse en el sentido de que todas estas formas de ingreso han de recibir el mismo trato o que todas se consideran acumulables, sino que el listado ilustra la pluralidad de actividades que pueden generar ingresos. Es particularmente relevante que la legislación aplicable no establece limitantes específicas al concepto “ingreso”, ni acota de alguna manera las fuentes de las que éste podría derivar, dada la enunciación amplia de los artículos 1o. y 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establecen

que las personas morales están obligadas al pago del tributo respecto de todos sus ingresos y que acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio. Así, se desprende que la mencionada Ley entiende al ingreso en un sentido amplio, pues incluye todo lo recibido o realizado que represente una renta para el receptor, siendo innecesario que el ingreso se traduzca en una entrada en efectivo, pues incluso la propia Ley reconoce la obligación de acumular los ingresos en crédito, de tal suerte que el ingreso se reconoce cuando se han actualizado todos los eventos que determinan el derecho a recibir la contraprestación y cuando el monto de dicha contraprestación puede conocerse con razonable precisión. En ese sentido, se concluye que la regla interpretativa para efectos del concepto "ingreso" regulado en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta es de carácter amplio e incluyente de todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, salvo que el legislador expresamente hubiese efectuado alguna precisión en sentido contrario, como acontece, por ejemplo, con el segundo párrafo del citado artículo 17.

Además, Venegas (2018) señala que los ingresos y utilidades son los beneficios que rinde una actividad o una cosa, así como los incrementos patrimoniales. En ese sentido, el ingreso estará gravado de conformidad con la LISR, es decir, será objeto del impuesto por el cual se tendrá que pagar el tributo. Bajo estas premisas, se encuentra el supuesto de una condición suspensiva o, por el contrario, de una condición resolutoria; resulta medular definir si tales cuestiones modifican o no de forma positiva el haber patrimonial, lo que medianamente se puede dilucidar de las palabras contenidas en el precedente antes indicado. De acuerdo con lo anterior, se destaca el hecho de que para que exista un ingreso debe configurarse el derecho a percibir una contraprestación. Para aclarar esto resulta de nueva cuenta útil traer los ejemplos que ya se analizaron en el ámbito legal, siendo uno de ellos el siguiente: la celebración de un contrato de compraventa de un terreno que se *sujeta a una condición suspensiva*, esto es, que el contrato no surte sus efectos hasta que se cumpla la condición (si se recuerda era obtener la licencia municipal de construcción). En este caso, al momento de celebrar el contrato, no existe en principio ningún ingreso en materia fiscal, pues no se han actualizado todos los eventos que determinan el derecho a recibir la

contraprestación. Esto es, la obligación no existe y, por tanto, ni el vendedor está obligado a entregar la cosa ni el comprador a pagar el precio (Calderón, 1994).

Por su parte, en la celebración de un contrato de compraventa de un terreno que se *sujeta a una condición resolutoria*, al convenirse tal modalidad, no se suspende la obligación, sino que se resuelve o entra en vigor de inmediato (si se recuerda, si la parte que lo prometió no obtiene la licencia municipal que permita llevar a cabo la construcción, se deben volver las cosas al estado en el que se encontraban, como si nunca hubiera existido el contrato de compraventa inicialmente pactado). En este caso, al momento de celebrar el contrato, ya existe en principio un ingreso en materia fiscal, pues de momento ya se han actualizado todos los eventos que determinan el derecho a recibir la contraprestación, ya que la venta surtió plenamente sus efectos. Esto es, que la enajenación sí se llevó a cabo desde que se celebró el contrato y por lo tanto el ingreso se debe acumular (Calderón, 1994).

Los efectos fiscales que se detonan al acontecer la situación condicionada que se encontraba suspendida o resuelta

Se tiene que al pactarse alguna condición en las obligaciones que se planteen en el contrato que se trate se generan distintos efectos fiscales, dependiendo si se trata de 1) una condición suspensiva o, si por el contrario, se trata de 2) una condición resolutoria. En resumen:

1) Que en la celebración de un contrato sujeto a una condición suspensiva, al no surtir sus efectos hasta que se cumple la condición, en este caso, al momento de celebrar el contrato, no existe ningún ingreso en materia fiscal, pues no se han actualizado todos los eventos que determinan el derecho a recibir la contraprestación.

2) Por su parte, en la celebración de un contrato sujeto a una condición resolutoria, al resolverse la obligación o entrar en vigor de inmediato, en este caso, al momento de celebrar el contrato, ya existe un ingreso en materia fiscal, pues de momento ya se han actualizado todos los eventos que determinan el derecho a recibir la contraprestación, ya que la venta surtió plenamente sus efectos.

Ahora bien, es necesario resaltar el contenido del artículo 1941 del CCF, que resulta aplicable al acontecer la condición, esto es, que una vez cumplida la condición (ya sea suspensiva o resolutoria) se debe retrotraer al tiempo en que la obligación fue tomada; en otras palabras, que se debe considerar que el pacto y sus efectos quedan de origen en la fecha en que se hubiera formalizado por las partes su acuerdo de voluntades. Así, se pueden originar

problemáticas en materia fiscal o tributaria tanto al ejercer la alternativa o modalidad de las obligaciones condicionales como al acontecer la situación condicionada que se encontraba suspendida o resuelta.

Se han identificado los efectos y alcances que se generan al ejercer en los contratos (o convenios) alguna modalidad condicional (suspensiva o resolutoria) por lo que hace a las obligaciones tanto en el ámbito eminentemente legal como en el fiscal o tributario y ahora resulta pertinente poner de manifiesto los problemas que en dado caso pueden arrojar dichas obligaciones condicionales en el ámbito fiscal. Y para una mayor claridad este rubro se abordará mediante dos incisos.

Problemática al ejercer una obligación condicional (suspensiva o resolutoria)

Por principio de cuentas, al ejercer la opción, el primer problema al que se enfrenta cualquier contribuyente será sin duda el contar con los elementos necesarios que le permitan de forma acertada acordar y delimitar las modalidades inherentes a las obligaciones condicionales, lo que implica una adecuada redacción, sin perder de vista los elementos propios de dichas condiciones, que como ya se dijo al inicio de la presente investigación, para la existencia o resolución de esta, es necesario que se dependa de un acontecimiento futuro e incierto, a lo que se agregaría que sea realizable o alcanzable y, parafraseando a Galindo (2003), que no se trate de una condición potestativa, es decir, que no quede su realización dependiente de la voluntad de una de las partes, ya que, siendo este el caso, se anula la obligación, tal cual lo prevé el artículo 1944 del CCF, cuando el cumplimiento de la condición dependa de la exclusiva voluntad del deudor, la obligación condicional será nula.

En este orden de ideas, si no se tiene cuidado de analizar de forma adecuada el contrato o convenio que incluya alguna obligación con condición suspensiva o resolutoria, se corre el riesgo de incurrir en errores que pueden ser sin duda muy gravosos. Por ejemplo:

- El diferimiento equivocado de la acumulación del ingreso o la deducción.
- Incumplimiento formal, al omitir la presentación de la declaración en tiempo y forma.
- Omisión en el entero de la contribución.
- Error en el registro contable (Anzurez, 1997), con su correspondiente afectación en la información financiera presentada.
- La omisión en el CFDI, o que el emitido no sea el adecuado.

Además, es necesario tomar en cuenta que en la actualidad mucha de la fiscalización se ha detonado a partir de información estadística en los sistemas institucionales del SAT, por lo que si por alguna razón se observa alguna discrepancia en la información, variación estadística o cualquier otra situación y se presume la detección de una posible omisión, sin duda se ejercerán facultades de comprobación, con la contingencia de la determinación de algún crédito fiscal, junto con accesorios y multas que, como lo menciona Fraga (2003), al colmarse todos los elementos y requisitos formales, podrá ejecutarse mediante el correspondiente acto administrativo, lo que ocasionará una defensa en el caso correspondiente y el gasto de tiempo y honorarios que ello implica.

Aspecto el anterior que sin duda se pretenderá atacar con mucha mayor fuerza si el fisco estuviera viendo esto no como un error, sino como una evasión fiscal, pues este hecho deberá, en su visión, ser combatido por constituir una violación a la ley, porque coloca a los violadores en una situación de privilegio y porque quien defrauda obstaculiza la realización de las atribuciones del Estado (Flores, 2001)

Problemática al acontecer la situación condicionada que se encontraba suspendida o resuelta

El artículo 1941 del CCF, de forma expresa, señala lo que resulta aplicable al acontecer la condición, esto es, que una vez cumplida la condición (ya sea suspensiva o resolutoria), el efecto es que se debe retrotraer al tiempo en que la obligación fue tomada, es decir, se debe considerar que el pacto y sus efectos quedan de origen en la fecha en que se hubiera formalizado por las partes su acuerdo de voluntades.

Al respecto, resulta por demás evidente el problema al que se van a enfrentar: en un contrato *sujeto a una condición suspensiva*, el contrato surte sus efectos al cumplirse la condición, pero se deben retrotraer los efectos en el tiempo, lo que genera distorsiones y las problemáticas siguientes:

- El ingreso se reconoce con anterioridad, por lo tanto, derivado de la acumulación del ingreso, ya se adeuda, aparte de la contribución, actualización y recargos.
- La declaración de impuestos entonces resulta que no fue en tiempo y forma.
- Los registros contables se deben rehacer a fin de que sea congruente con la información financiera presentada.
- El envío de la contabilidad electrónica es incorrecto y se debe enviar de nuevo.
- Por lo que hace al CFDI que sea emitido, resulta extemporáneo.

- Habrá una discrepancia entre el momento en que sucede todo lo anterior y el momento en que se materializa la percepción de la contraprestación pactada.

Por su parte, en la celebración de un contrato *sujeto a una condición resolutoria*, este surte sus efectos al cumplirse la condición, pero debemos retrotraer los efectos, dejando las cosas en el estado en que se encontraban, como si ese contrato no hubiere existido, generándose en este caso distorsiones y las problemáticas siguientes:

- El ingreso que se había reconocido con anterioridad, ahora se debe cancelar, lo que genera incluso algún pago de lo indebido que ahora se debe recuperar de parte del fisco federal.
- La declaración de impuestos entonces resulta que no fue correcta.
- Los registros contables se deben rehacer a fin de que sea congruente con la información financiera presentada.
- El envío de la contabilidad electrónica es incorrecto y se debe enviar de nuevo.
- Por lo que hace al CFDI emitido, ahora se debe cancelar.

Solución o prevención en materia fiscal para el caso del ejercicio de obligaciones condicionales

El ejercicio de obligaciones condicionales (suspensivas o resolutorias), si bien es cierto que genera situaciones interesantes y ventajas en los contratos, siempre y cuando se cuiden todos los detalles y se trate verdaderamente de una condición, también es cierto que conlleva ciertas complicaciones en la práctica, que si no se prevén desde un inicio pueden acarrear todas y cada una de las situaciones que en el apartado anterior quedaron comentadas. No obstante, la figura de las obligaciones condicionales suspensivas o resolutorias sigue siendo sin duda totalmente viable para efectos de los diversos proyectos que se puedan llevar a cabo. Y en aras de prevenir las distorsiones y problemas detectados, se tiene en la misma legislación civil la solución para que de manera anticipada se eviten muchas de las situaciones ya comentadas. Esto es, que si desde un inicio se tiene el cuidado de plasmar en el clausulado del contrato en el que se pretenda ejercer alguna obligación condicional (suspensiva o resolutoria) el que los efectos de la obligación o resolución una vez cumplida la condición, por voluntad de las partes, se deberán referir a una fecha diferente, en otras palabras, manifestar que no se retrotraigan al tiempo en que la obligación fue formada y que en ese orden se generen los efectos a partir del cumplimiento de la condición y no hacia atrás. Situación la anterior con la cual se constataría de forma fehaciente el hecho imponible o

generador de la obligación fiscal, tal cual lo señala Delgadillo (2007) al hacer referencia al aspecto que detona precisamente la obligación fiscal.

No se deja de señalar que esta solución encontrada, si bien se encuentra en el artículo 1832 del CCF, no deja de tener fuerza para el caso de que en el código civil de la entidad de que se trate no venga el precepto en cuestión, ya que, al final del camino, la doctrina jurídica indica que el acuerdo de las partes siempre será la norma suprema que observar, esto es también conocido como *el principio de autonomía de la voluntad de las partes*, lo que incluso se puede ratificar en algunos ordenamientos de nuestra legislación, como lo es el propio CCF y los respectivos textos de cada entidad federativa, así como el artículo 78 del Código de Comercio.

En el estado de Jalisco sí se tienen esas cuestiones debidamente previstas en el correspondiente Código Civil, en cuyos artículos 1306 y 1450 se observa lo siguiente: en los contratos civiles cada uno se obliga en la manera y términos en que aparezca que quiso obligarse, sin que para la validez del contrato se requieran formalidades determinadas, fuera de los casos expresamente señalados por la ley. Cumplida la condición, la obligación se retrotrae al tiempo en que esta fue contraída, a menos que los efectos de la obligación o su resolución, por la voluntad de las partes o por la naturaleza del acto, deban ser referidos a fecha diferente.

Resultados

Una obligación con condición suspensiva suspende la obligación que se trate hasta que se verifique o no el acontecimiento futuro e incierto. Una obligación con condición resolutoria se resuelve o entra en vigor de inmediato. Una vez cumplida la condición (ya sea suspensiva o resolutoria), se debe retrotraer al tiempo en que la obligación fue formada, esto es, se debe considerar que el pacto y sus efectos quedan de origen en la fecha en que se hubiera formalizado por las partes su acuerdo de voluntades.

Para efectos fiscales, al celebrar un contrato sujeto a una condición suspensiva, no existe un ingreso en materia fiscal, pues no se han actualizado todos los eventos que determinan el derecho a recibir la contraprestación. Por su parte, en la celebración de un contrato sujeto a una condición resolutoria, al resolverse o entrar en vigor de inmediato, ya existe un ingreso, pues ya se han actualizado todos los eventos que determinan el derecho a recibir la contraprestación, ya que la venta surtió plenamente sus efectos.

Al acontecer la condición, esto es, que una vez cumplida la condición (ya sea suspensiva o resolutoria), se debe retrotraer al tiempo en que la obligación fue tomada, por lo que el efecto en un contrato sujeto a una condición suspensiva será la existencia para efectos fiscales el ingreso en cuestión, independientemente de que la materialización de la contraprestación pactada ocurra con posterioridad. Por su parte, en la celebración de un contrato sujeto a una condición resolutoria, el contrato deja de surtir sus efectos, por lo que se deben dejar las cosas en el estado que se tenían, como si nunca hubiera existido el contrato de compraventa inicialmente pactado, por lo que se deberá reversar el ingreso considerado en materia fiscal, ya que la venta finalmente termina sin surtir sus efectos.

Derivado del ejercicio de las obligaciones condicionales (suspensivas o resolutorias) en materia fiscal, se pueden detonar, por una mala interpretación del contrato o su equivocada redacción, los siguientes errores:

- El diferimiento equivocado de la acumulación del ingreso o la deducción.
- Incumplimiento formal, al omitir la presentación de la declaración en tiempo y forma.
- Omisión en el entero de la contribución.
- Error en el registro contable, con su correspondiente afectación en la información financiera presentada.
- La omisión en el CFDI, o que el emitido, no sea el adecuado.

En cuanto a problemática que se detona al acontecer la situación condicionada que se encontraba suspendida o resuelta, toda vez que se debe retrotraer al tiempo en que la obligación fue formada, se tienen las siguientes.

Contrato sujeto a una condición suspensiva

- El ingreso se reconoce con anterioridad, por lo tanto, derivado de la acumulación del ingreso, ya se adeuda, aparte de la contribución, actualización y recargos.
- La declaración de impuestos entonces resulta que no fue en tiempo y forma.
- Los registros contables se deben rehacer a fin de que sea congruente con la información financiera presentada.
- El envío de la contabilidad electrónica resultó incorrecto y se debe enviar de nuevo.
- Por lo que hace al CFDI que sea emitido, resulta extemporáneo.

- Habrá una discrepancia entre todo lo anterior y el momento en que se materializa la percepción de la contraprestación pactada.

Contrato sujeto a una condición resolutoria

- El ingreso que se había reconocido con anterioridad, ahora se debe cancelar, lo que genera incluso algún pago de lo indebido que ahora se debe recuperar de parte del fisco federal.
- La declaración de impuestos entonces resulta que no fue correcta.
- Los registros contables se deben rehacer a fin de que sea congruente con la información financiera presentada.
- El envío de la contabilidad electrónica resultó incorrecto y se debe enviar de nuevo.
- Por lo que hace al CFDI emitido, ahora se debe cancelar.

Como solución a todo lo anterior, se tiene básicamente como respuesta el plasmar en el clausulado del contrato de que se trate el que los efectos de la obligación o resolución una vez cumplida la condición, por voluntad de las partes, se deberán referir a una fecha diferente, esto es, manifestar que no se retrotraigan al tiempo en que la obligación fue formada y que, en ese orden, se generen los efectos a partir del cumplimiento de la condición y no hacia atrás.

Discusión

La legislación en materia civil, mercantil y fiscal contempla distintas disposiciones que hacen referencia a varios supuestos, los cuales rigen o regulan ciertos actos jurídicos que, a través de ellos, formalizan distintas operaciones civiles y mercantiles, entre otras más. En el caso específico de la presente investigación, se abordan los efectos de las obligaciones condicionales (suspensivas o resolutorias) derivadas de un contrato mercantil en el cual se describen de manera puntual las consecuencias jurídicas y fiscales que pueden suscitarse por el cumplimiento o incumplimiento de dichas obligaciones por parte de las dos partes que interviene el acto jurídico. Es decir, que no siempre para todos los contratos, ya sean civiles o mercantiles, los efectos serán los mismos que los de la presente investigación, si bien lo que se pretende es evidenciar de manera clara los efectos fiscales que se pueden generar debido al incumplimiento de ciertas obligaciones suspensivas o resolutorias en un contrato específico.

Los efectos jurídicos, ya sean suspensivos o resolutorios, derivados de las modificaciones al incumplimiento a una o varias obligaciones condicionales de un contrato, según Cruz (2001), en la mayoría de los casos, están previstos en ciertos supuestos que les otorgan certeza jurídica a los contratantes, como la cancelación del contrato, el pago de una penalidad pecuniaria, entre otros. Para el caso de la presente investigación, los efectos fiscales pueden generar distintos escenarios, desde la omisión de contribuciones hasta simulación de operaciones y razón de negocios, entre otras más, va a depender del supuesto que se haya generado, por lo que se recomienda continuar con investigaciones futuras donde se contemplen más escenarios que involucren las modificaciones a las obligaciones condicionales (suspensivas o resolutorias) en los sujetos y objeto de los contratos con la intención de sustentarlos y fundamentarlos contemplando los elementos jurídicos de los contratos, ya sean civiles o mercantiles, y de esta manera prever cuáles serían sus efectos fiscales si se incumplen o no, algunas obligaciones condicionales establecidas en dichos contratos.

Conclusiones

Las obligaciones condicionales (suspensivas o resolutorias) resultan ser una alternativa en el ámbito jurídico que genera situaciones interesante y ventajas en los contratos, como lo es el salvaguardar derechos, asegurar precios, coaccionar o inducir a que efectivamente se lleven a cabo ciertos procesos, trámites, autorizaciones, o por el contrario, ratificar que en efecto no acontecerá lo que en principio se aseguró por alguna de las partes del contrato. Y en ese orden de ideas, una vez generada la obligación suspendida o resuelta, se manifestará en la vida jurídica la total fuerza de los acuerdos pactados en el contrato o convenio celebrado, esto en la medida en que se cuiden todos los detalles y se trate verdaderamente de una condición. El ejercicio de las obligaciones condicionales (suspensivas o resolutorias) conlleva ciertas complicaciones en la práctica, máxime si no se cuenta con la preparación necesaria para discernir debidamente los alcances e impactos correspondientes, los que si no se prevén desde un inicio pueden acarrear un sin número de problemas que infieren en el ámbito tributario, como lo es en la acumulación del ingreso o la aplicación de la deducción, el incumplimiento formal que incide la correspondiente declaración de impuestos, posibles omisiones, errores registros contables, CFDI, envío de la contabilidad electrónica y posibles discrepancias.

La figura de las obligaciones condicionales suspensivas o resolutorias sigue sin duda siendo totalmente viable para efectos de los diversos proyectos que se puedan llevar a cabo. Y en aras de prevenir las distorsiones y problemas detectados, se tiene en la misma legislación civil la solución para que de manera anticipada se eviten muchas de las situaciones ya comentadas: básicamente se trata de plasmar en el clausulado del contrato en turno el que los efectos de la obligación o resolución una vez cumplida la condición, por voluntad de las partes, se refiera a una fecha diferente, esto es, manifestar que no se retrotraigan al tiempo en que la obligación fue formada, sino, por el contrario, que se generen los efectos a partir del cumplimiento de la condición y no hacia atrás. Asimismo, se sugiere antes de elaborar un contrato evaluar los distintos efectos fiscales que se pudieran generar derivados de incumplimientos o modificaciones de las obligaciones condicionales, para evitar escenarios que generen ingresos acumulables adicionales o disminuyan las deducciones autorizadas, lo que provocaría un ISR mayor y sus accesorios e incluso una posible defraudación fiscal.

Futuras líneas de investigación

Los efectos fiscales derivados de las modificaciones de las obligaciones condicionales (suspensivas o resolutorias) pueden derivar de una cantidad importante de supuestos o escenarios que impliquen a personas físicas o personas morales, así como posibles implicaciones fiscales para ISR como ingresos omitidos, deducciones que no reúnen los requisitos fiscales, o figuras jurídicas que repercuten en un nuevo régimen fiscal, o en un supuesto que simule actos fiscales, entre otros efectos más, por lo anterior se sugieren futuras líneas de investigación donde se aborde de manera detallada los diferentes escenarios y efectos fiscales que contribuyan a generar nuevos conocimientos de los efectos fiscales que generan las obligaciones condicionales en los contratos.

Referencias

- Anzures, M. (1997). *Contabilidad general*. México: Porrúa.
- Calderón, M. (1994). Algunas consideraciones respecto al concepto de ingreso y su acumulación para efectos del impuesto sobre la renta. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- Calvo, E. (1995). *Tratado del impuesto sobre la renta*. México: Themis.
- Cruz, M. (2001). Algunas reflexiones sobre la condición. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, (100). Recuperado de <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3669/4477>
- Delgadillo, L. (2007). *Principios de derecho tributario*. México: Limusa.
- Fernández, A. (2015). *Código fiscal de la federación comentado y correlacionado*. México: Dofiscal editores.
- Flores, E. (2001). *Finanzas públicas mexicanas*. México: Porrúa.
- Fraga, G. (2003). *Derecho administrativo*. México: Porrúa.
- Galindo, I. (2003). *Derecho Civil*. México: Porrúa.
- García, E. (1978). *Introducción al estudio del derecho*. México: Porrúa.
- Guajardo Cantú, G. A. (2012). *Contabilidad para no Contadores*. México: McGraw Hill.
- Gutiérrez, E. (2002). *El patrimonio*. México: Porrúa.
- Gutiérrez, E. (2003). *Derecho de las obligaciones*. México: Porrúa.
- Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2014). *Metodología de la investigación* (6.^a ed.). Ciudad de México, México: McGraw-Hill.
- Jiménez, A. (1993). *Lecciones de derecho tributario*. México: Ecasa.
- Jiménez, A. (2014). *Curso de derecho tributario*. Ciudad de México, México: Tax editores.
- Muñoz, C. (2016). *Metodología de la Investigación*. Ciudad de México: Oxford.
- De Pina, R. y De Pina, R. (2003). *Diccionario de derecho* (32.^a ed.). México: Porrúa.
- Porrúa, F. (2005). *Teoría del Estado* (39.^a ed.). México: Porrúa.
- Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. (1 de enero de 2017). Tesis núm. 1.^a CLXXXIX/2006 de Suprema Corte de Justicia, Primera Sala, 01-01-2007. Recuperado de <https://vlex.com.mx/vid/jurisprudencial-primera-sala-aislada-27176317>.
- Real Academia Española [RAE]. (2014a). Acontecimiento. En *Diccionario de la lengua española*. Recuperado de <https://dle.rae.es/acontecimiento?m=form>.

Real Academia Española [RAE]. (2014b). Futuro. En *Diccionario de la lengua española*.
Recuperado de <https://dle.rae.es/futuro?m=form>.

Real Academia Española [RAE]. (2014c). Incierto. En *Diccionario de la lengua española*.
Recuperado de <https://dle.rae.es/incierto?m=form>.

Rojina, R. (2003). *Compendio de derecho civil. Contratos*. México: Porrúa.

Venegas, S. (2018). *Derecho fiscal parte general e impuestos federales*. Ciudad de México,
México: Oxford.

Rol de Contribución	Autor (es)
Conceptualización	Miguel Angel Haro Ruiz y Javier Said Zambrano Santacruz “igual”
Metodología	Miguel Angel Haro Ruiz “principal”
Software	Miguel Angel Haro Ruiz y Javier Said Zambrano Santacruz “igual”
Validación	Miguel Angel Haro Ruiz y Javier Said Zambrano Santacruz “igual”
Análisis Formal	Miguel Angel Haro Ruiz “principal”
Investigación	Miguel Angel Haro Ruiz y Javier Said Zambrano Santacruz “igual”
Recursos	Miguel Angel Haro Ruiz y Javier Said Zambrano Santacruz “igual”
Curación de datos	Miguel Angel Haro Ruiz y Javier Said Zambrano Santacruz “igual”
Escritura - Preparación del borrador original	Miguel Angel Haro Ruiz y Javier Said Zambrano Santacruz “igual”
Escritura - Revisión y edición	Miguel Angel Haro Ruiz y Javier Said Zambrano Santacruz “igual”
Visualización	Miguel Angel Haro Ruiz y Javier Said Zambrano Santacruz “igual”
Supervisión	Javier Said Zambrano Santacruz “principal”
Administración de Proyectos	Miguel Angel Haro Ruiz y Javier Said Zambrano Santacruz “igual”
Adquisición de fondos	Miguel Angel Haro Ruiz y Javier Said Zambrano Santacruz “igual”