



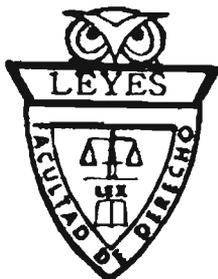
**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

**"NOTIFICACION POR MEDIOS
ELECTRONICOS"**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
KAREN MARISOL ARROYO FLORES

ASESOR: LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES



MEXICO, D. F.

2004



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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





UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA
DE MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 26 mayo de 2004.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **ARROYO FLORES KAREN MARISOL** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"NOTIFICACIÓN POR MEDIOS ELECTRONICOS"**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director.


LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES.

A Dios.

Por obsequiarme el mayor tesoro, la vida y la entereza para lograr esta meta.

A ti Mamá.

Con infinita gratitud y admiración, por tu amor, paciencia y esfuerzo, no tengo con qué pagarte.

A ti papá.

Mi mentor y amigo, estoy orgullosa de ti, sin ti no hubiese logrado este sueño.

A mis hermanas y hermano.

Rocío, Lorena, Ivonne y Sergio porque siempre estuvieron conmigo apoyándome, por ser mis hermanos. Los adoro.

A mis sobrinos.

Toño, Montse y el que está por llegar, por ser la alegría de la familia. Los quiero.

A mis amigos.

Ianis Raptis, Denisse Juárez, Jocelyn Hernández, Carlos Solórzano, Alfredo Solano, Gustavo Rincón, Alejandra Pérez, Rebeca Moreno, Carmelo Morales, cómplices, por los momentos vividos y su amistad.

A mis cuñados.

Marco Antonio Lanzagorta, Jorge Tovar y Carlos Gil por su apoyo.

Al licenciado Miguel Ángel Vázquez Robles.

Por su tiempo, conocimientos, paciencia y asesoría, sin la cual no hubiese sido posible ésta investigación.

A mis maestros.

Quienes me forjaron e iluminaron con sus enseñanzas.

A mi alma mater, La Universidad Nacional Autónoma de México, en especial a la Facultad de Derecho.

Por ser centro de sabiduría que me permiten concretar esta meta.

INTRODUCCION	3
CAPITULO PRIMERO	6
BASE CONSTITUCIONAL DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.....	6
1.1 Artículo 31, primer párrafo y fracción IV.	6
1.2 Artículo 73, primer párrafo y fracciones VII y XXIX.	52
1.3. Artículo 74, primer párrafo y fracción IV.	56
CAPITULO SEGUNDO	62
RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.....	62
2.1 Concepto de la relación jurídico tributaria.	62
2.2 Elementos de la relación jurídico tributaria.....	69
2.2.1 Sujeto pasivo.	72
2.2.2. Sujeto activo.	88
2.3. Nacimiento de la obligación tributaria.....	99
2.4. Causación o devengo del tributo.	100
CAPITULO TERCERO.....	105
ACTO ADMINISTRATIVO.....	105
3.1 Conceptos del acto asdministrativo.....	105
3.2 Elementos del acto administrativo.....	111
3.2.1 Sujeto y competencia.....	114
3.2.2 Voluntad.....	118
3.2.3 Objeto.....	120
3.2.4 Motivo.....	123
3.2.5 Finalidad.....	125
3.2.6 Requisitos de los actos administrativos según el CFF.....	128

CAPITULO CUARTO	136
NOTIFICACIONES	136
4.1 Concepto de notificación.....	136
4.2 Tipos de notificación.....	140
4.3 Notificación por medios electrónicos.....	152
4.3.1 Práctica de la notificación por medios electrónicos.....	158
4.3.2 Efectos de la notificación por medios electrónicos.....	170
4.3.3 Formalidades de la notificación por medios electrónicos.....	174
4.3.4 Valor probatorio de la notificación por medios electrónicos.....	176
4.3.5 Documento digital.....	177
CONCLUSIONES	181
BIBLIOGRAFIA	186

INTRODUCCION

En la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal por conducto de la Cámara de Diputados el 5 de abril de 2001, se sometió a consideración del Congreso de la Unión, el decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, misma que preveía una serie de modificaciones al Código Fiscal de la Federación, las cuales no fueron dictaminadas ni sometidas a la votación del pleno de dicha cámara. Finalmente después de haber transcurrido más de dos años y ocho meses de la presentación de la iniciativa, se aprobó por ambas cámaras, que la sometieron a múltiples y profundos cambios, de tal suerte, que entre la primera iniciativa y la que se aprobó por el Poder Legislativo no existen muchos puntos en común.

Dentro de este enorme trabajo de reformas, adiciones y derogaciones al Código Fiscal de la Federación, podemos destacar la inclusión de la aplicación de medios electrónicos tanto para la presentación de declaraciones, avisos, informes, pagos, expedición de comprobantes fiscales y notificaciones. Sin embargo deben establecerse mecanismos que permitan a los contribuyentes tener seguridad jurídica en el empleo de estos medios electrónicos, por lo cual se adicionó un capítulo específico para la regulación de estos.

Bajo este contexto se estima procedente que se aplique la tecnología de documentos digitales a la emisión de los actos administrativos por parte de las autoridades fiscales, sobre todo en sus notificaciones. Lo cual pone a la vanguardia a México en materia de notificaciones por medios electrónicos.

De tal forma se consideró adecuado que se incorporen al ámbito fiscal, las nuevas tecnologías electrónicas para una mejor administración tributaria, que están siendo adoptadas en gran parte del mundo para realizar actividades

empresariales y para agilizar las comunicaciones, así como un considerable ahorro de recursos económicos, evolución que es acorde con las medidas que respecto de utilización de documentos digitales, que se han venido instrumentado, recientemente en el Código Fiscal, mismas que fueron aprobadas en el mes de enero por el Poder Legislativo.

Por lo que el planteamiento del problema es conocer como funciona la notificación de los actos administrativos a través de los medios electrónicos.

Mediante la presente investigación se pretende verificar la hipótesis que a continuación se enuncia: "Al realizarse las notificaciones de los actos administrativos emitidos por la autoridad a través de medios electrónicos, existe un ahorro de recursos económicos, materiales y de tiempo para una mejor administración tributaria y se facilita el cumplimiento de obligaciones."

Para el desarrollo de nuestro objetivo e hipótesis se estudiará la reforma al Código Fiscal de la Federación en este 2004 en materia de notificación de los actos administrativos por medios electrónicos, para ello analizaremos la base constitucional de la obligación fiscal, la potestad tributaria, y los requisitos del acto administrativo.

En la presente investigación: En el Capítulo Primero se desarrollará el análisis de los principales tópicos contributivos que representan la base constitucional del sistema tributario federal, que nos ayudarán a tener una mejor comprensión del tema. En el Capítulo Segundo, se estudiarán algunos conceptos de la relación jurídico tributaria, así como sus elementos, nacimiento y causación de la misma. En el Capítulo Tercero, se examinarán los elementos y requisitos del acto administrativo tanto la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, así como en el Código Fiscal de la Federación conforme a sus recientes adiciones. Finalmente en el Capítulo Cuarto se abordará el tema de la notificación por medios

electrónicos, a fin de analizar la forma de cómo funciona y si implica ciertas ventajas para nuestro país.

CAPITULO PRIMERO

BASE CONSTITUCIONAL DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

1.1 Artículo 31, primer párrafo y fracción IV.

En este capítulo se analizarán los principales tópicos contributivos que representan la base de sustentación del sistema tributario mexicano.

Nuestra Constitución contiene un buen número de preceptos que aluden en forma expresa a la figura jurídica del tributo, bien sea calificándolo como impuesto o como contribución. Y existen, así mismo, los que, sin referirlo en forma concreta bajo cualquiera de esas tres acepciones –tributo, impuesto o contribución- permiten inferir su presencia latente por detrás de otras nociones, incidiendo en mayor o menor grado dentro de ésta temática.

Bajo este contexto cabe hacernos varias preguntas y previas a todo estudio de esta naturaleza, tales como ¿qué es una constitución? y ¿porqué se requiere del sustento constitucional para que el Estado pueda imponer contribuciones?.

En ese orden de ideas, con respecto a la primera de tales preguntas Daniel Diep Diep cita a Ferdinand Lasalle, debido a que en el clásico libro intitulado ¿Qué es una Constitución?, señala lo siguiente:

“es, en esencia, la constitución de un país, la suma de los factores reales de poder que rigen en ese país.”

“se toman estos factores reales de poder, se extienden en una hoja de papel, se les da expresión escrita, y a partir de ese momento, incorporados a un papel, ya no son simples factores reales de poder, sino que se han erigido en derecho, en instituciones jurídicas, y quien atente contra ellos atenta contra la ley, y es castigado.”

"de nada sirve lo que se escriba en una hoja de papel, si no se ajusta a la realidad, a los factores reales efectivos de poder."

"no se concibe país alguno en que no imperen determinados factores reales de poder, cualesquiera que ellos sean."

"en la Edad Media el pueblo bajo era, en realidad, tan impotente, que se le podía gravar con toda suerte de tributos y gabelas, a gusto y antojo del legislador; la realidad, en aquella distribución de fuerzas efectivas, era ésa; el pueblo venía siendo tratado desde antiguo de ese modo. Estas tradiciones de hechos brindaban los llamados precedentes, que todavía hoy en Inglaterra, siguiendo el ejemplo universal de la Edad Media, tienen una importancia tan señalada en las cuestiones constitucionales. En esta práctica efectiva y tradicional de cargas y gravámenes, se invocaba con frecuencia, como no podía ser menos, el hecho de que el pueblo viniera desde antiguo, sujeto a esas gabelas, y sobre ese hecho se erigía la norma de que podía seguirlo siendo sin interrupción. La proclamación de esta norma daba ya el principio de derecho constitucional, al que luego, en casos semejantes, se podía recurrir."

"los problemas constitucionales no son, primariamente, problemas de derecho, sino de poder; la verdadera constitución de un país sólo reside en los factores reales y efectivos de poder que en ese país rigen; y las Constituciones escritas no tienen valor ni son duraderas más que cuando dan expresión fiel a los factores de poder imperantes en la realidad social."

Diep Diep Daniel pronuncia que: "Ciertamente, la historia convalida plenamente tales señalamientos, pues toda constitución es un conjunto de dictados de esos *factores reales de poder*, toda vez que su objetivo básico es imponerlos y, además, dicho poder se sustenta en las fuerzas que lo apoyan, pues, sin ellas, sería inconcebible e irrealizable su hegemonía en el tiempo y en el espacio. Y tales fuerzas son, indistintamente, las armas o las leyes, pues, nos guste o no, siguen siendo las piernas con las que siempre ha caminado y seguirá caminando el poder mismo."¹

¹ Diep Diep Daniel, El tributo y la constitución, Ed Trillas, 1a. Reimpresión, México. p.18.

Del mismo modo, este autor expone que para la segunda perspectiva, la relativa al tributo, que por la naturaleza de las constituciones ya indicada proviene de una arbitrariedad de origen, por mucho que ahora se haya civilizado a través de la normatividad jurídica, quizá no encuentre mejor expresión definitoria que en un ilustrativo pasaje evangélico, el cual la evidencia descarnadamente y sin disimulos de ésta manera:

"Cuando llegaron a Cafarnaúm, se acercaron a Pedro los recaudadores del impuesto para el templo y le dijeron: ¿Acaso tu Maestro no paga el impuesto?. El les respondió: "si lo paga."

Al entrar Pedro en la casa, Jesús se adelantó a preguntarle: "¿Qué te parece Simón? ¿A quienes les cobran impuestos los reyes de la tierra, a los hijos o a los extraños?" Pedro le respondió: "A los extraños". Entonces le dijo: "Por lo tanto, los hijos están exentos. Pero no quiero darles motivo de escándalo, ve al lago y echa el anzuelo, saca el primer pez que pique, ábrele la boca y encontrarás una moneda. Tómala y paga por mí y por ti."²

(Marcos, 17, 22-27).

Si analizáramos este pasaje, seguramente desprenderíamos observaciones tan significativas y congruentes con el pensamiento de Lasalle, ya que el factor real de poder se ejerce y materializa a través del tributo, sino se paga se contrapone al poder, anteriormente sólo lo pagaban los extraños, la planeación fiscal se justifica, puesto que Jesús no sacó la moneda de su bolsa, sino que mandó pescar y buscarla en la boca del pez para no afectar a su economía y el conocimiento de la constitución también está justificado pues cumple, al menos para no ser motivo de escándalo.

Pero ahora es diferente, todos los mexicanos, al menos así se expresa en nuestra Constitución, deben contribuir al gasto público, bajo ciertos requisitos que se encuentran en nuestro artículo 31 fracción IV, para evitar tales injusticias, que se vienen dando desde hace ya algunos siglos.

² Diep Diep Daniel, Op. Cit. p.19.

Una vez que tratamos de dar un concepto de constitución y una posible respuesta del porqué los tributos deben estar establecidos en la Constitución podemos analizar este primer precepto, pues es el primero en importancia para efectos contributivos. Su contenido ha sido objeto de interminables discusiones, toda vez que, en unas pocas palabras de su fracción IV, se condensa toda una multiplicidad de motivos de reflexión. Así pues, comencemos por transcribir su primer párrafo y la referida fracción IV para proceder enseguida a la toma de elementos y al análisis consecuente.

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

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

No podemos hacer a un lado los antecedentes de este artículo, así es que los mencionaremos de manera breve:

Con excepción de la alusión al Distrito Federal, incorporada al texto constitucional por reforma aprobada en 1993, la redacción de la fracción cuarta de nuestro artículo 31 es idéntica a la aprobada por el Constituyente de Querétaro en 1917 e idéntica también a la fracción segunda del artículo 31 de la Constitución de 1857, que ordenaba:

Artículo 31. Es obligación de todo mexicano:

...

II. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

“El antecedente más remoto de nuestro artículo 31 fracción IV, podrá ser el texto de los artículos 8º, 339 y 340 de la Constitución política de la Monarquía Española, aprobada en Cádiz en 1812, que disponían:

Artículo 8º. También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado.

Artículo 339. Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.

Artículo 340. Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos.³

A pesar de la claridad de las disposiciones, tanto de la Constitución de 1857 como la de 1917, la tradición fiscal de México ha sido una larga historia de conflictos entre la Federación y los Estados, originados por el propósito de cobrar impuestos para sus respectivas tesorerías, aunado a un marco de primitivismo fiscal, producto de la escasa doctrina fiscal que existía en el siglo pasado y en las primeras décadas del siglo XX, no sólo en nuestro país sino en todo el mundo.

“En efecto, el Derecho Fiscal – entendido como la rama del Derecho que tiene por objeto el estudio de las normas jurídicas que regulan la creación y cobro de cargas fiscales- adquiere importancia hasta la segunda mitad del siglo XIX, cuando en Inglaterra se aprueba el Impuesto al Ingreso, que en Estados Unidos se aprobaría en forma definitiva en 1913 como *Income Tax* y que en nuestro país se pondría en vigor hasta 1924, con el nombre de Impuesto Sobre la Renta.”⁴

Antes de esta idea impositiva que revolucionó al Derecho Fiscal y a su doctrina, los países obtenían su ingreso fiscal mediante el cobro de impuestos

³ Oarrantía Arellano Fernando A., Las facultades del Congreso Federal en materia fiscal, Ed. Porrúa, 2ª. ed., México, 2001. pp. 20-21.

⁴ Oarrantía Arellano Fernando A., Op. Cit. p. 21

que consistían en cobrar una cantidad de dinero a cada contribuyente (Impuesto de Capitación o *per cápita*), así como en cobrar una cantidad de dinero en la formalización o ejecución de algunos actos jurídicos, como la enajenación de bienes o la formalización de algunos contratos, para los cuales la ley exigía la forma escrita y el uso de documentos especiales (Impuesto del Timbre, Impuesto de papel sellado).

Tales impuestos tenían un grave defecto que los hacía odiosos a los ciudadanos, ya que todas las personas obligadas a su pago debían pagar la misma cantidad, independientemente de su patrimonio, de sus ingresos, de sus utilidades o ganancias y de la naturaleza de sus actividades económicas.

En el caso del Impuesto de Capitación, su falta de equidad era manifiesta. Todos los contribuyentes debían pagar la misma cantidad, sin tomar en cuenta el ingreso o renta anual (de ahí deriva su nombre). Todos pagaban la misma cantidad, generalmente en forma anual. Evidentemente, para algunos ciudadanos era una erogación sin importancia, pero para otros significaba un inmenso sacrificio debido a su pequeño ingreso.

Por su parte, el impuesto aplicable a la formalización de ciertos actos goza del mismo problema, tenía una tasa consistente en una cantidad por operación o bien un porcentaje del precio de la enajenación.

En cambio, el nuevo Impuesto Sobre la Renta, grava los beneficios o utilidades de una persona, ya sea física o moral, porque se aplica al total de ingresos, después de deducir los gastos previamente autorizados.

Consecuentemente, entre 1913-1924, se produjo la recuperación de la economía nacional, y los Estados ejercían una total independencia fiscal, cobrando éstos, los impuestos respectivos a sus ciudadanos.

Desde 1924 se ha cobrado en todo el país el Impuesto Sobre la Renta (impuesto federal), para lo cual, la autoridad ha creado oficinas recaudadoras en las principales ciudades de cada estado. Posteriormente, una nueva política fiscal permitió al gobierno federal crear una subordinación de los gobiernos estatales, quienes a cambio de recibir participación creciente de los impuestos federales, aceptaron eliminar impuestos locales. Lo cual aumentó el ingreso por las participaciones de los impuestos federales.

En efecto, el proceso centralizador fiscal, creó simultáneamente un control político y económico de las autoridades federales sobre las estatales, porque de aquéllas depende el principal ingreso fiscal de éstas, lo que les obliga a una dependencia y obediencia ineludibles.

Sin embargo este reparto de los recursos fiscales está sujeto a las normas constitucionales contenidas en el artículo 31 fracción IV constitucional. Las facultades fiscales, tanto de la Federación como de los Estados, están incuestionablemente limitadas por los requisitos señalados en dicho precepto.

Adicionalmente, el sistema fiscal de cada estado, está también regulado por la Constitución con los mismos elementos, es decir, es necesario que la legislación fiscal de cada uno cumpla con los requisitos constitucionales señalados por el artículo en comento, de esa misma manera cada estado cuenta con un Presupuesto de Egresos, una Ley de Ingresos y con la revisión anual de la cuenta pública, por la cual se haga una inspección al correcto uso del dinero fiscal.

En ambos sistemas fiscales se establecen limitaciones constitucionales a la facultad impositiva y además, se hace participar al Poder Legislativo, precisamente para evitar un abuso de poder.

De la redacción de la fracción IV de nuestro artículo 31 se desprenden los siguientes elementos o también denominados requisitos constitucionales de los impuestos:

- A. Obligatoriedad.
- B. La aparente exclusión de dicha obligación a los extranjeros, es decir, como si no pudieran ser sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria.
- C. La noción de gastos públicos.
- D. El señalamiento de los cuatro sujetos activos de la relación jurídico tributaria: La Federación, el Distrito Federal o el Estado y el Municipio.
- E. La condición de residencia.
- F. Los impuestos deben ser proporcionales y equitativos.
- G. Los impuestos a cuyo pago están obligados los mexicanos, deben ser establecidos por una ley federal o estatal.

A. Obligatoriedad.

En materia jurídica, una obligación entraña la existencia de dos o más sujetos comprometidos entre sí, ya sea por razón de una prestación, de adeudo, abstención o de una concesión.

El precepto constitucional que se comenta, se refiere a la obligación de dar, ya que la única forma de contribuir para el gasto público es con dinero. Dicha obligación no deriva de actos concretos entre los ciudadanos de un país por operaciones convencionales que realicen, sino de sujetos comúnmente denominados activo y pasivo (gobierno y contribuyente respectivamente), vinculados a través de una mera prevención legal, que establece la obligación de tributar. Obviamente, esto no puede tomarse como incontrovertible o inevitable, pues con toda claridad y contundencia las leyes tributarias determinan al detalle

los casos en los que existe la obligación y las excepciones a ellos, además de que manifestada así en bruto, puede inducir al error de suponer que todo ciudadano está obligado a contribuir sin más, es decir, sin atender a la casuística legal concreta que le determine realmente como contribuyente y señale cómo y cuándo deba satisfacer tal obligación, pues ésta proviene de una imposición sobre el gobernado y no de una relación, tal como ocurre con las obligaciones típicas o propiamente tales, las cuales proceden de la voluntad del ciudadano.⁵

B. La aparente exclusión de dicha obligación a los extranjeros, es decir, como si no pudieran ser sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria.

Es indiscutible que tanto los mexicanos como los extranjeros que obtengan ingresos o beneficios económicos en nuestro país, están obligados a pagar impuestos. Sería inaceptable que la obligación constitucional se interpretara a favor de los extranjeros, como únicamente aplicable a los mexicanos. Lo que sucede es que los extranjeros deben pagar impuestos solo cuando obtienen ingresos o beneficios por fuentes de riqueza ubicados en nuestro territorio.

Tanto en nuestra doctrina como en nuestra legislación se ha interpretado de esta manera la obligación fiscal, haciéndola extensiva a los extranjeros. De hecho la Constitución de 1857 establecía claramente en su artículo 33, la obligación a cargo de los extranjeros de pagar impuestos. Dicha obligación se omitió en la Constitución de 1917, pero es evidente que al colocarse en una situación de igualdad con los mexicanos, la obligación impositiva no es discriminatoria.

⁵ Es una obligación *ex – lege*, es decir, de mera incidencia, el contribuir está sujeto a la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y cuando el “mexicano” realice ciertos actos surgirá la obligación de dar o pagar la contribución que corresponda conforman las mismas leyes.

Del mismo modo, la Ley de Extranjería y Naturalización de 28 de mayo de 1886, en su artículo 32, decía: Los extranjeros tienen la obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera que dispongan las leyes... La ley de Nacionalidad y Naturalización de 5 de enero de 1934, en el artículo 32, impone a los extranjeros tanto personas físicas como morales, la obligación de pagar las contribuciones ordinarias o extraordinarias y a satisfacer cualquier otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población donde residen.

Por otro lado, el Código Fiscal de 1938, en el artículo 21, fracción II, expresamente menciona como sujetos de impuestos a los extranjeros que residan en la República o fuera de ella. El Código Fiscal de 1966, reconoce como sujetos pasivos a toda persona física o moral, mexicana o extranjera. Así también lo reconoce la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el artículo 1º. Del mismo modo el artículo 1º, párrafo primero del Código Fiscal de 1981, no hace distinción.

Podría parecer insuficiente esta inferencia por lo que mencionaremos otra de gran peso: Los tratados celebrados por el Presidente de la República con aprobación del Senado tienen el mismo rango de las normas constitucionales, según el artículo 133, de tal suerte que el llamado Tratado de la Habana sobre la Condición Jurídica del Extranjero, concertado en 1928, les obliga a tributar en las mismas condiciones de los nacionales.

Ahora bien, si el artículo 33 Constitucional reconoce a favor de los extranjeros el derecho a las garantías individuales, necesariamente resultaría un privilegio absolutamente inexplicable e inmerecido que pudiesen quedar al margen de la obligación tributaria, dejando en desventaja evidente a los mexicanos por su propio país.

Por su parte Alfonso Cortina Gutiérrez citado por el Lic. Hugo Carrasco Iriarte, manifiesta: "si mexicanos o extranjeros gozan de los derechos básicos del

hombre, también deben estar colocados en el mismo nivel en cuanto a sus obligaciones públicas, entre ellas la del pago del impuesto. Es así como fácilmente se explica que la obligación de contribuir para los gastos gubernamentales que establece la fracción IV del artículo 31 es una obligación general, a pesar de que literalmente el texto constitucional se refiere a deberes de los mexicanos. Nunca se ha pretendido interpretar ese texto, en el sentido de que los extranjeros están excluidos del pago del tributo.”⁶

Así, Ernesto Flores Zavala considera que “aun cuando el precepto constitucional, sólo se refiere a los mexicanos cuando establece la obligación, no prohíbe que se imponga a los extranjeros, y en consecuencia, puede hacerlo el legislador ordinario.”⁷

Por todo ello, pues, cualquier residente en el país queda obligado a contribuir, independientemente de su nacionalidad. Máxime que ahora, con motivo de las recientes reformas en materia de doble nacionalidad, sería en mucho mayor grado posible que se pretendiera evadir el cumplimiento de la obligación tributaria aduciendo también una doble residencia, razón por la cual se fortalecen cada vez más las tesis de la fuente de riqueza y de la de residencia, es decir, que se tienda a cuidar tanto al objeto como al sujeto conjuntamente.

C. La noción de gastos públicos.

El gasto público tiene sentido social y un alcance de interés colectivo, de tal manera que todo lo recaudado por concepto de impuestos, derechos y contribuciones especiales, siempre debe ir enfocado a la atención de necesidades demandadas de la población, relacionadas con la prestación de

⁶ Carrasco Iriarte Hugo, Derecho fiscal constitucional, Ed. Oxford. 4ª. ed., México, 2002. p.173.

⁷ Flores Zavala Ernesto, Finanzas públicas mexicanas, Ed. Porrúa, trigésima tercera ed., México, 2001. p. 236.

servicios públicos, la construcción de obras sociales o la cobertura de requerimientos colectivos contenidos fundamentalmente en el presupuesto de egresos que haya sido aprobado por el Poder Legislativo.

“Se han dado los conceptos material y formal de gasto público, el primero de ellos se refiere al destino que debe dársele a las contribuciones para la realización de las funciones del Estado, específicas o generales, a través de la erogación que realicen las dependencias u organismos públicos por mandato legal. El segundo de ellos se configura cuando en el presupuesto de egresos federal, estatal o municipal, está prescrita o señalada la partida presupuestal, según el ramo de que se trate, ya sea educativo, de obras públicas, seguridad pública, defensa nacional, el sueldo, el salario de los servidores públicos, entre otros, por eso, es fundamental y necesario ajustarse a dicho presupuesto respetando su contenido y objeto del mismo.”⁸

Todo esto nos conduce a sostener que la principal finalidad de las contribuciones, es la de cubrir los gastos públicos, para atender la seguridad social, la educación y seguridad pública, la defensa nacional, la administración y procuración de justicia, la construcción y mantenimiento de escuelas, hospitales, mercados, puentes, carreteras, caminos, investigación, desastres naturales, entre otras cosas, lamentablemente los ingresos públicos resultan insuficientes, ante una población como la nuestra. Todo esto sin perder de vista que las contribuciones pueden tener otras finalidades distintas a las fiscales, por ejemplo restringir las importaciones o exportaciones de bienes y servicios.

Por su parte Daniel Diep Diep declara: “El concepto de gasto público, en suma, no es una mera hipótesis o abstracción. Es el fin al que debe destinarse lo recaudado para justificar la acción tributaria. De otro modo, al incumplirse en

⁸ Sánchez Gómez Narciso, Derecho fiscal mexicano, Ed. Porrúa, 2ª. ed. México, 2001. pp. 153-154

cualquier forma la realización de este fin, deja de ser gasto público y se convierte en mera exacción o confiscación, es decir, en simple abuso de poder.”⁹

A su vez Sergio Francisco de la Garza cita a Valdés Villareal, quien considera que para que exista gasto público es necesario que: “a) La asignación de fondos sea para expensar una atribución o competencia constitucional de la Federación, o de los Estados o del Municipio; b) quien haga el gasto sea la administración pública, centralizada o descentralizada, o los otros poderes de la Unión, de los Estados o del Municipio; c) que se haga conforme a una autorización consignada en el presupuesto anual de egresos, o por una ley posterior que convalide el gasto.”¹⁰

Gabino Fraga opina sobre el concepto de gastos públicos: “Creemos que por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando, por lo tanto excluidos de su comprensión, los que se destina a la satisfacción de una necesidad individual.”¹¹

Ernesto Flores Zavala opina: “ no estamos conformes con el concepto del señor licenciado Fraga, porque el Estado no realiza únicamente gastos encaminados a la satisfacción de necesidades colectivas, pues existen muchos casos en los que se realizan gastos justificados, para la satisfacción de necesidades individuales, por ejemplo, una pensión, una indemnización a un particular por actos indebidos de los funcionarios, etc. Tampoco estamos conformes con el concepto que ha sostenido la Suprema Corte, porque los gastos públicos no sólo pueden ser los que demanden las funciones y servicios públicos, pues existen actividades del Estado que no están encaminadas directamente a un servicio público, y los gastos que reclamen quedarían fuera de la definición Creemos por estas razones, que por gasto público debe entenderse todo el que

⁹ Diep Diep Daniel, Op. Cit. p. 42.

¹⁰ De la Garza Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, Ed. Porrúa, 1ª. ed., México. 2001. p. 288.

¹¹ Fraga Gabino, *Derecho administrativo*, Ed. Porrúa, 37ª. ed. México, 1998. p. 326.

sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal."¹²

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado este requisito o principio, en el siguiente sentido:

GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL. La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico o determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, de calles, banquetas, pago de sueldos, etc. El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es indicar en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos" de la Federación. El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también a través de su concepto formal. La fracción III del artículo 65 de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se unirá el 1º de Septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la

¹² Flores Zavala Ernesto, Op. Cit. pp. 252.

Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el gasto público; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado en las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.

Séptima Época.

Amparo en revisión 529/62. Transportes de Carga Modelo, S. A. 28 de marzo de 1969. 5 votos. Ponente Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: Delfino Solano Yáñez.

Amparo en revisión 2494/62. Carlos Maciel Espinosa y Coagraviados. 10 de abril de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: Delfino Solano Yáñez.

Amparo en revisión 1528/62. José Cardona Saldaña y Coagraviados. 10 de abril de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: Delfino Solano Yáñez.

Amparo en revisión 1553/62. Auto transportes Orendain, S. A. de C. V. 10 de abril de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: Delfino Solano Yáñez.

Amparo en revisión 1668/61. Enrique Contreras Valladares y Coagraviados: 10 de abril de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yáñez.

Amparo en revisión 8720/61. Ramón Bascos Olivella. 10 de abril de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yáñez.

Amparo en revisión 325/60. Auto transportes "La Piedad de Cabadas, S. C. L. 10 de abril de 1969. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yáñez.

Amparo en revisión 5136/58. Mariano López Vargas. 10 de abril de 1969. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: José Chanez Nieto.

Amparo en revisión 5672/58. Industrias Metálicas Monterrey, S. A. 18 de abril de 1969. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Jose Chanes Nieto.

Amparo en revisión 4329/58. Jesús G. Serna Uribe. 6 de mayo de 1969. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

D. El señalamiento de los cuatro sujetos activos de la relación jurídico tributaria: La Federación, el Distrito Federal o el Estado y el Municipio.

Las entidades que tienen derecho a percibir contribuciones son la Federación, el Distrito Federal o el Estado y el Municipio, de esta manera podemos apuntar que los sujetos activos en la relación jurídico tributaria de acuerdo con este artículo son:

- ✓ La Federación.
- ✓ El Distrito Federal.
- ✓ Las entidades federativas.
- ✓ Los municipios.

"Desde luego deben pre-existir los sujetos que fijan la tributación, tanto en su sentido temporal como en su mera acepción jurídica. No basta con el hecho de que una Constitución los identifique, cree o señale como órganos de gobierno por razón de una estructura organizativa determinada, sino que también se requiere que tengan atribuciones para convertirse en acreedores dentro de esa relación puramente legalista que se instituye con cargo al patrimonio del gobernado.

En otras palabras, no sólo se requiere de la legitimidad de la creación como órganos de gobiernos y, consecuentemente, como implícitos – aunque sólo posibles- "sujetos activos" de una "relación tributaria", sino que, además, se hace exigible que se les dote de la potestad jurídica de ejercer en acto, -y ya no sólo en potencia o posibilidad-, dicha potestad."¹³

Al imponer el legislador en nuestra Ley Fundamental a los gobernados la obligación de pagar impuestos no solamente a la Federación, sino también al Distrito Federal, Estado y Municipio en el cual residen, se deja asentada claramente la obligación fiscal, misma que permite a las legislaturas de los estados aprobar leyes fiscales que obligan a sus residentes a pagar impuestos estatales y municipales.

Sin embargo, las reformas realizadas a la Constitución desde 1917 han complicado su interpretación a tal grado, que lo que debería ser muy claro se ha convertido en un importante problema de interpretación constitucional en México, puesto que surgen algunas preguntas, como: ¿tiene la Federación la facultad ilimitada de establecer impuestos?, ¿Pueden los estados establecer cargas fiscales sin ninguna limitación?.

Respecto del objeto de cada uno de los impuestos estatales, puede establecerse como principio general, de acuerdo con lo previsto por el artículo 124 de la Constitución, que los estados pueden imponer cargas fiscales en relación con todos los actos jurídicos o actividades realizados por los gobernados,

¹³ Dicp Diep Daniel, Op. Cit. pp. 42-43

que la constitución no lo reserva como campo tributario exclusivo de la Federación. En este caso, la facultad impositiva de los estados está limitada únicamente por aquellas materias, actividades o actos que la Constitución expresamente reserva para que el Congreso Federal establezca impuestos federales o que sean materia exclusiva de la jurisdicción federal, cuya exclusión queda a cargo de los Estados.

Por lo que se refiere a la competencia fiscal de la Federación, la fracción VII del artículo 73 de la Constitución (que se comentará mas adelante con mayor extensión), otorga al Congreso Federal la facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto, de donde debemos concluir que ésta facultad impositiva general está limitada solamente por las atribuciones fiscales que la misma Constitución otorga en forma exclusiva a los estados en el artículo 115 y que por esa razón, quedan excluidas de la facultad impositiva de la Federación.

En virtud de que la Constitución no hace ninguna otra reserva expresa de actividades o actos que pueden ser gravados con impuestos por los estados, distintos de lo indicado en el artículo 115, debemos concluir que la única limitación a la facultad impositiva de la Federación está señalada en el artículo 115.

El licenciado Hugo Carrasco Iriarte cita a Alfonso Cortina Gutiérrez en un curso de invierno en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, donde precisaba: "No es exagerado afirmar que nuestro problema impositivo contemporáneo es el problema del reparto de la competencia tributaria entre la Federación, los estados y los municipios, y puede decirse que de su solución depende el éxito de cualquier sistema impositivo que quiera concebirse en la República Mexicana."¹⁴

¹⁴ Carrasco Iriarte Hugo, Op. Cit. p. 174.

E. La condición de residencia.

Suele entenderse por residencia, al menos para efectos del contexto en el que se muestra esta referencia constitucional, únicamente la ubicación determinada dentro de un entorno territorial. En torno en el que, el mínimo, se representa por el Municipio y el máximo por la Federación o el Distrito Federal o Estado específico, en el que se haya resuelto a residir. Más aún, pareciera ser, por la forma como aparece redactado su texto, que sólo se hace referencia única al Municipio, entendiéndose que es la delimitación específica de la que realmente se ocupa esta mención. Por consiguiente es el simple lugar de residencia el que finalmente importa en materia ubicatoria para configurar el carácter contributivo del ciudadano.

Por ende, el domicilio principal, ni el convencional o el lugar donde se encuentre no interesan, debido a que, en éstos, lo que aquí prevalece es la sola identificación territorial para atribuirle la condición contributiva.

Al respecto Hugo Carrasco Iriarte cita a Marcel Planiol, quien indica: "El domicilio es el lugar de habitación de una persona; el lugar donde tiene su morada, dice Merlin (*Repertoire, V. Domicile*). Tal es el sentido de la palabra latina *domicilium*. En los casos ordinarios, ninguna dificultad ofrece la noción de domicilio, puesto que toda persona sólo tiene una residencia: la casa donde habita; pero en algunas situaciones excepcionales, cuando una persona divide su tiempo entre varias residencias, ha sido necesario determinar cuál es la que predomina sobre las demás, mereciendo verdaderamente el nombre de domicilio. De este modo se ha llegado a definir el domicilio en la forma siguiente: el lugar donde una persona ha establecido el asiento principal de su morada y negocios."¹⁵

¹⁵ *Ibidem* p. 174.

Por su parte Rafael Rojina Villegas hace la distinción entre domicilio y residencia apoyándose en Planiol y Coviello: "Se entiende por residencia la estancia temporal de una persona en un cierto lugar, sin el propósito de radicar en él. La estancia temporal de la persona obedece a múltiples causas, puede incluso depender de situaciones determinadas por el derecho, por ejemplo, la estancia de los funcionarios estatales cuando es inferior a seis meses, por razón de sus servicios; la estancia de los sirvientes en la casa del patrón cuando es simplemente temporal; la estancia de las personas mayores en diferentes casas de su pertenencia, que no constituyen el domicilio ordinario... la residencia puede servir, por ejemplo, para hacer notificaciones judiciales e interpelaciones..."¹⁶

Una vez recordado el concepto de domicilio, y como uno de los elementos de éste el de la residencia, cabe preguntar, ¿cuál es el sentido que busca el legislador constituyente cuando habló de residencia? La respuesta acertada es que utiliza la palabra residencia para delimitar la jurisdicción tributaria tanto de los estados como de cada municipio que se encuentran en el territorio nacional. Limita la potestad impositiva de las entidades federativas a su marco legal de competencia y obliga a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria a pagar las contribuciones a que haya lugar, pero sólo respecto del municipio y estado donde resida. Jamás una entidad federativa podrá pretender ampliar su poder tributario a otra y mucho menos, coaccionar a los causantes de diverso estado a pagar tributos (razón que se expuso anteriormente).

Doctrinariamente Sergio Francisco de la Garza formula su clasificación de residencia de esta forma:

"Se consideran residentes en territorio nacional las siguientes personas físicas:

- a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que permanezcan fuera de él, en el año de calendario, por más de 183

¹⁶ Rojina Villegas Rafael, Derecho civil mexicano, tomo I, Ed. Porrúa, 8ª. ed., México, 1997. pp. 486-487

días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

- b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) anterior.

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acredita ante la autoridad fiscal mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.

La residencia de las personas morales:

Se consideran residentes en territorio nacional a las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio.

Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho, en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país; y en su defecto el que designen.”¹⁷

Por lo que respecta al Código Fiscal de la Federación contempla de la siguiente manera la residencia, en su artículo 9º.

Artículo 9º. Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros caso, se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

¹⁷ De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit. p. 538.

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.
 2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.
- b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.
- II. Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede efectiva.

F. Los impuestos deben ser proporcionales y equitativos.

Más que considerarse como un requisito, podemos decir que se trata de una garantía individual, pues en la ejecutoria Aurelio Maldonado, y posteriormente al formarse la jurisprudencia número 11 de la Recopilación de 1965, se estableció claramente por la Suprema Corte que la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituyen una garantía individual, aun cuando el precepto se encuentre localizado fuera del capítulo respectivo en nuestra Constitución.

Los antecedentes de esta garantía se han hecho remontar hasta la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución francesa, que en su numeral 13 dispone que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución

común, que debe ser igualmente repartida entre los ciudadanos en razón de sus facultades."¹⁸

Por otra parte, la Constitución de Cádiz, en su artículo 339 estableció que: Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles en *proporción a sus facultades*, sin excepción ni privilegio alguno."¹⁹

En México Independiente aparece por primera vez en el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, de 10 de enero de 1822, que dispuso que todos los habitantes del imperio deben contribuir *en razón de sus proporciones*, a cubrir las urgencias del Estado."²⁰

Del mismo modo la constitución de 1857 en su artículo 36 disponía: "Es obligación de todo mexicano defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."²¹

Fue hasta 1925, que nuestra Suprema Corte mantuvo el criterio de que la proporcionalidad y equidad de los impuestos no podían examinarse en el Juicio de Amparo, y solamente por medio de sus representantes en el Poder Legislativo los ciudadanos podían modificar leyes impositivas o injustas.

Ignacio L. Vallarta –entonces Presidente de la Suprema Corte- influyó notablemente en tan equivocado criterio, al sostener en noviembre de 1879 la opinión contenida en la sentencia dictada con motivo del juicio de amparo promovido por varias fábricas de hilados y tejidos, en contra de la Ley de Ingresos de junio de 1879. Los quejosos expresaron que la ley impugnada fue

¹⁸ De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit. pp. 269-270

¹⁹ Ibidem, p. 270.

²⁰ Ídem.

²¹ Flores Zavala Ernesto, Op. Cit. p. 238.

expedida por el Poder Legislativo sin cumplir las prescripciones constitucionales de proporcionalidad y equidad.

La Suprema Corte de Justicia resolvió en revisión en noviembre de 1879 las sentencias dictadas por los jueces de Distrito de Nuevo León, Coahuila y Tlaxcala; el primero negando el amparo y los dos últimos concediéndolo. Vallarta expresó:

“Es, pues, el principio general en estas materias, que toca al Poder Legislativo pronunciar la última palabra en las cuestiones de impuestos, siendo final y conclusiva su decisión sobre lo que es propio, justo y político en ellas, y sin que puedan los tribunales revisar esa decisión para inquirir hasta qué grado la cuota del impuesto es el ejercicio legítimo del poder, y en el cuál otro comienza su abuso. Y la excepción que ese principio sufre, tiene lugar cuando el Congreso ha traspasado los límites de sus poderes, y ha decretado, con el nombre de impuestos, lo que es solamente expropiación de la propiedad, conculcando no sólo los preceptos constitucionales que no toleran la arbitrariedad y el despotismo, sino las más claras reglas de la justicia.

Estos graves abusos del Poder Legislativo no pueden quedar sin represión, sino que tienen que surgir la suerte que en un gobierno libre deben tener todas las usurpaciones de poder, según se expresa uno de los comentaristas de la Constitución.

Creo que la exposición de esas teorías en su demostración: tan claras y justas así me parecen. Abstracción, hecha de las muy respetables autoridades que las profesan, y de las obvias consideraciones que nos llevan a la jurisprudencia americana en busca de precedentes de nuestro derecho constitucional, la razón pura recomienda á estas doctrinas, se impone de tal modo á nuestro ánimo, que nos obliga á reconocerlas y aceptarlas. Si bien nosotros debemos proclamar con un Magistrado de la Suprema Corte de los Estados Unidos, la máxima de que “en un gobierno libre los derechos de propiedad y de seguridad de los ciudadanos no pueden estar á la absoluta e

ilimitada discreción del despotismo, aunque este se ejerza por muchos con el nombre de Congreso”, tenemos también que confesar con los publicistas de ese país que los tribunales, en tesis general, son incompetentes para corregir los abusos de la acción legislativa en esa materia, salvos aquellos atentados que constituyen la excepción de la regla, de que antes he hablado: tenemos que confesar que el correctivo de estos abusos está en la estructura misma del gobierno, para usar de las palabras de Marshall, y no en los recursos judiciales.

He dicho que la razón pura recomienda y apoya esas teorías, y debo probarlo. Sólo borrando la línea que divide las atribuciones de los poderes legislativo y judicial, sólo negando a éstos su respectiva independencia en la órbita que les pertenece, se puede mantener la intervención judicial en todos los actos legislativos sobre impuestos, que importen un abuso, un error. Ésta Corte no podría, sin arrogarse un carácter político que no tiene, declarar que el presupuesto de egresos decretado por el Congreso es excesivo, ó siquiera que alguna de sus partidas importa un gasto superfluo, que se debe suprimir. Tampoco podría, sin olvidar por completo su misión, juzgar de la necesidad, de la conveniencia política, ó aun de los motivos económicos de los impuestos votados en la ley de ingresos, ni aun con el pretexto de decirse que pesan demasiado sobre el pueblo, que son ruinosos para la riqueza pública, etc, etc. Sería igualmente incompatible con el ejercicio de la magistratura, inquirir si el impuesto debe afectar tales capitales mejor que á determinada industria, si la contribución directa es mejor que la indirecta, si los aranceles marítimos son altos ó bajos, etc., etc. Pretender que los tribunales hagan algo de eso, es querer que se conviertan en parlamento, es querer que hagan política y no que administren justicia, es querer poner un tutor al Cuerpo Legislativo, quitándole su independencia, es en fin, querer confundir monstruosamente las atribuciones de los poderes Legislativo y Judicial. Esto no se puede hacer, si se han de respetar los principios cardinales de la Constitución, principios sin los que es imposible todo gobierno. De notarse es, aunque sea muy de paso, que estas demostraciones abstractas concurren con las que se pudieran

tomar de nuestros textos constitucionales, para acabar de afirmar las teorías que estudio.

Pero en todas esas materias, se dirá, pueden cometerse gravísimos abusos por espíritu de partido, por perversidad, por ignorancia, por error. ¿Si los tribunales son incompetentes para reprimirlos, han de quedar ellos sin remedio? No, sin duda alguna: nuestras sabias instituciones lo dan y más eficaz que cualquiera otro sistema político conocido. El remedio de esos abusos está en la estructura misma de nuestro gobierno, repetiré otra vez esta profunda observación de Marshall; está en el patriotismo, en la sabiduría, en la justicia de los representantes del pueblo; está en el mismo interés de estos, porque debiendo su elección á sus comitentes, no pueden atentar contra los intereses de estos, sin hacerse indignos de su confianza, que á toda costa, así es de suponerse, deben procurar conservar, íntima y necesaria relación hay, pues, entre el buen uso que el Congreso debe hacer de sus poderes y la libertad electoral; más aún, esta es la garantía de aquel. Si los diputados son de verdad los elegidos del pueblo, imposible será, en la generalidad de los casos, que estos abusen de sus poderes a perjuicio de intereses ajenos y propios. Más si á pesar de esto lo hicieren, la corrección eficaz se encuentra luego en el ejercicio del derecho electoral, como dicen los americanos, en el derecho que el pueblo tiene cada dos años de elegir representantes que sepan cuidar de sus intereses. En la libertad del sufragio, según la estructura de nuestras instituciones, está pues, el remedio de los abusos del poder Legislativo.

Sólo cuando los atentados del legislador sean tan graves que él traspase el límite de sus facultades constitucionales, dicen los americanos, es lícito á los tribunales conocer de los abusos legislativos en materia de impuestos. Esta doctrina no necesita demostración. En este caso la apelación al sufragio popular sería estéril, porque los derechos de propiedad y de seguridad amenazados serían hollados sin remedio, y por esto los tribunales para hacer respetar las garantías individuales, tienen la misión y el deber de intervenir en ese caso supremo; y para que no se erija en gobierno el despotismo de

muchos con infracción de la Constitución, esta Corte, guardián de ella, debe apresurarse á proteger y amparar los derechos del hombre contra toda opresión.

Expuestas así las opiniones que profeso sobre la teoría constitucional del impuesto, no necesito ya decir que creo que no cabe el amparo por el capítulo que he estado examinando; más aún, que esta Corte es incompetente para juzgar de los actos del Congreso, y resolver si la cuota del impuesto sobre las fábricas es ó no proporcionada al capital. Entiendo que este caso cae de lleno bajo el imperio del principio que proclama decisiva y concluyente la resolución del legislador, sin recurso alguno á los tribunales. Si se tratare aquí de algún grande abuso del Congreso; si este hubiera querido que el erario viviera sólo de las fábricas hasta devorarlas; si a título de impuesto hubiera decretado una expropiación; si hubiera, en fin, cometido una flagrante y palpable infracción de los principios de la proporción y de la equidad, habría entonces, en mi sentir, lugar, al amparo; pero como nada de esto sucede, lo creo infundado é improcedente.”²²

Como puede apreciarse Vallarta acertó en decidir que el Poder Judicial sólo puede intervenir en el examen de las leyes fiscales, cuando el Poder Legislativo exceda sus facultades constitucionales o cuando la norma fiscal no respete los derechos o garantías individuales establecidos por la Constitución a favor de los gobernados.

Sin embargo el grave error – precisa Fernando Orrantía- “consistió en no entender que el artículo 31- II de la Constitución de 1857 –idéntico a nuestro vigente artículo 31-IV es un derecho o garantía individual constitucional, porque obliga al Poder Legislativo a establecer solamente impuestos que sean proporcionales y equitativos y que se destinen al gasto público, por lo que el Poder Judicial Federal tiene la facultad constitucional –a petición de parte interesada- de examinar si una ley fiscal cumple con estos requisitos

²² Orrantía Arellano Fernando, Op. Cit. pp. 36-39

constitucionales, establecidos como protección de los ciudadanos contribuyentes. Si el impuesto es creado por una ley, es proporcional y equitativo y se destina al gasto público de la Federación, de un Estado o de los Municipios de un Estado, entonces el gravamen fiscal cumple con los requisitos esenciales señalados por la Constitución.²³

Sin embargo es verdad como afirma Vallarta basándose en la Constitución de Estados Unidos el Poder Legislativo tiene la facultad de aprobar cualquier impuesto, siempre y cuando tenga los propósitos contenidos en su artículo primero, por lo tanto el Poder judicial no puede juzgar respecto de la equidad y proporcionalidad de los impuestos aprobados por el congreso, si es que la ley respectiva cumplió con el requisito de dicho artículo.

Por lo tanto la referencia que hace Vallarta como precedente aplicable al caso concreto de la Constitución de Estados Unidos, no era adecuada, puesto que nuestra ley señala claramente como requisito indispensable de toda ley fiscal, que la carga fiscal sea proporcional y equitativa.

Dicho de otro modo, conforme a nuestro régimen constitucional, es facultad del Poder Judicial Federal examinar o revisar por medio del Juicio de Amparo, a petición de parte, si el Poder Legislativo Federal o de un Estado ha ejercido sus facultades constitucionales o se ha excedido, en cuyo caso la Justicia Federal debe proteger al quejoso.

La opinión de nuestra Suprema Corte de Justicia apegada a la tesis de Vallarta se modificó con la Tesis de Jurisprudencia que se transcribe a continuación:

IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS. Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, establecía

²³ Ibidem. P. 40

que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que si está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso de haría nugatoria la fracción I del artículo 102 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezan contra leyes o actos del Poder Legislativo.

Sexta Época:

Amparo en revisión 44/58. - H. E. Bouchier Sucesores, S.A.- 8de noviembre de 1960. - Mayoría de catorce votos.- Disidente: Octavio Mendoza González.- Ponente: Carlos Franco Sodi.

Amparo en revisión 190/57. - Fomento Inmobiliario, S.A.- 15 de noviembre de 1960. - Mayoría de quince votos.- Disidente: Octavio Mendoza González.- Ponente: Felipe Tena Ramírez.

Amparo en revisión 3923/58. - La Istmeña, S.A. Compañía de Bienes Inmuebles.- 26 de abril de 1961. - Mayoría de quince votos.- Ponente: Carlos Franco Sodi.

Amparo en revisión 2742/57. - Inmuebles Continental, S.A.- 2 de mayo de 1961. - Mayoría de catorce votos.- Disidente: Octavio Mendoza González.- Ponente: Agapito Pozo.

Amparo en revisión 1909/58. - El Refugio, S.A.- 20 de febrero de 1962. - Mayoría de quince votos.- Disidente: Octavio Mendoza González.- Ponente: José Rivera Pérez Campos.

La tesis antes transcrita tiene como primer antecedente, la sentencia dictada en octubre de 1925, en el Amparo Administrativo, en revisión, en el juicio

de amparo promovido por Aurelio Maldonado ante el juzgado primero supernumerario de Distrito del Distrito Federal.

Una vez que expusimos los antecedentes de estos dos requisitos presentaremos las opiniones de destacados tratadistas mexicanos.

Así Ernesto Flores Zavala dice: "No es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión *proporcional y equitativa*, como significado de justicia. Lo que el Constituyente pretendió expresar fue que los impuestos sean justos. Para llegar a esta conclusión, tenemos en cuenta que esta expresión aparece por primera vez en el proyecto de Constitución de 1857 Artículo. 36...

Ahora bien, este principio como dijimos, requiere la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad, es decir, que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto y que éste represente para todos el mínimo de sacrificio posible.

Es decir, el Estado sólo debe imponer el sacrificio mínimo, el indispensable para cubrir el presupuesto, sin atesorar.

El principio de *generalidad*, dijimos, no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto coincide con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones.

El principio de *uniformidad*, significa que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar en tal forma que representen para todos los que deban contribuir a los gastos públicos igual sacrificio mínimo; pero también se puede aplicar a una ley impositiva aislada, y entonces debe entenderse en el sentido de que todos aquellos cuya situación generadora de crédito fiscal sea igual sean tratados por igual; esta igualdad en la situación generadora debe entenderse en los términos más estrictos, es decir debe existir igualdad en la

renta o capital, en el origen de éstos, en las circunstancias personales, etcétera."²⁴

El licenciado Hugo Carrasco Iriarte cita al licenciado Servando J. Garza quien sostiene: "En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria, acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual. Es posible pensar que el lenguaje del legislador se justifica porque el principio de justicia expresa en los impuestos indirectos mediante la cuota proporcional y en los directos mediante la progresiva, que es también fórmula de equidad, pero manteniendo siempre, para análogas capacidades contributivas, idéntica cuota tributaria.

Otra razón viene a corroborar lo expuesto: si estos dos conceptos (proporcionalidad y equidad) a los cuales debe ajustarse *simultáneamente* toda ley tributaria del Congreso (fracción IV del Art. 31 constitucional) fueran contradictorios o excluyentes, ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos, porque su adecuación a uno implicaría desajuste al otro y la fracción constitucional liga los adjetivos mediante la *conjunción copulativa*.

Ahora puede explicarse la importancia del epígrafe sobre el que llamamos la atención al inicio: si el derecho es el arte de lo bueno y lo equitativo y se llama así porque el vocablo latino deriva de *justicia*, nuestro derecho tributario se cimenta con mayor razón en el principio de equidad (justicia)..."²⁵

El licenciado Carrasco cita a Alfonso Cortina Gutiérrez quien expone: "Se repite que el vocablo *proporcional* que usa el texto citado de la Constitución se refiere a los impuestos propiamente proporcionales en el sentido que se acaba de explicar y también a los tributos progresivos.

Es preciso hacer referencia a lo que ha de considerarse como un impuesto equitativo, esto es, dicho en otros términos, un impuesto justo.

²⁴ Flores Zavala Ernesto. Op. Cit. pp.240-242.

²⁵ Carrasco Iriarte Hugo. Op. Cit. p.184.

No es fácil explicar de manera controvertible lo que es la *justicia*, concepto alusivo, *variable*, que no implica la misma idea en cualquier sociedad humana o en cualquier etapa histórica. Por ejemplo, cuando el derecho romano define el concepto de *justicia* expresando que ésta implica dar a cada quien lo suyo *sum quique tribuere*, tenemos una definición puramente formal, sin contenido, como explicaba Bassols, porque no definían los romanos qué es lo que a cada quien corresponde. No corresponde lo mismo a una persona dentro de un régimen capitalista que dentro de un sistema comunista."²⁶

Narciso Sánchez Gómez precisa: "La proporcionalidad significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente, y los que no tengan ninguna posibilidad contributiva porque carecen de bienes o recursos pecuniarios que queden liberados de dicha obligación como parte de lo que debemos entender como justicia fiscal.

La excesiva contribución molesta e irrita al particular, lo desilusiona y lo orilla a evadir sus obligaciones tributarias, ello es grave y perjudicial tanto para la economía de los particulares como para el propio fisco, pues el abuso se vuelve confiscatorio de los ingresos o riqueza de los contribuyentes, y por tal motivo se estará en presencia de una medida ilegal y arbitraria que se encuentra prohibida por el Derecho Constitucional.

La equidad tributaria significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que si realizan iguales actos, tienen similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igualdad de condiciones, en cuanto al deber de aportar una parte de su capital para cubrir el gasto público, y que esa equidad sea general, uniforme, justa y apegada a la legalidad, tratando igual a los iguales, y desigual a los desiguales, desde el punto de vista económico."²⁷

²⁶ Idem.

²⁷ Sánchez Gómez Narciso, Op. Cit. pp. 148-149

Arnulfo Sánchez Miranda enuncia: "La proporcionalidad consiste en la capacidad económica tributaria que poseen los contribuyentes y la equidad se refiere a que se debe dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Proporción y equidad implican que las contribuciones se deben establecer atendiendo a la capacidad económica del contribuyente (o capacidad contributiva); deben ser proporcionales a las facultades de los contribuyentes, a las rentas o al capital, según el sistema que se adopte; y se deben establecer con las mismas reglas para todos aquellos que estén situados en los mismos supuestos que señalan las disposiciones fiscales. Esto se complementa y tiene relación con lo que en su oportunidad la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dictaminado."²⁸

Sergio Francisco de la Garza opina: "Nosotros consideramos que la exigencia de la proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del Art. 31 constitucional es una justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada *distributiva*, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos. Sin embargo, en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional.

Por otra parte, no se ha puesto suficiente énfasis en las últimas palabras de la frac. IV del Art. 31, que establece que es "en la forma que establezcan las leyes" donde debe encontrarse la proporcionalidad y equidad.

²⁸ Sánchez Miranda Arnulfo, Aplicación del Código Fiscal de la Federación, introducción al derecho fiscal, Ed. Línea Universitaria, 1ª. Reimpresión, México, 2002. p.47.

Nosotros creemos que no puede darse una fórmula general y que el requisito de la justicia tributaria tiene que ser definido jurisprudencialmente, como sucede en todos los países del mundo donde el Poder Judicial tiene una actuación destacada y cuya influencia sobre los demás poderes y la sociedad son relevantes.²⁹

La Suprema Corte de Justicia ha sostenido los criterios siguientes:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA. El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquel obtiene mayores ingresos, mas alto tendrá que ser el impuesto que llegara a satisfacer, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción; es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuando un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la constitución general de la República. la asamblea constituyente de Francia, en su nombrada declaración del año de 1799, consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13, ésta teoría constitucional acerca del impuesto esta apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades" es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787. De las diversas constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8, que "todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del estado; y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se

²⁹ De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit. p. 272.

repartían entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones. 1) todos los habitantes de un estado están obligados a pagar impuestos. 2) los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y 3) las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del estado, y si estos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones. La antes mencionada constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos". Es evidente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual. La primera de las siete leyes constitucionales de 1836, arguye en su artículo 3o. , Fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan", principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las bases de la organización política de la República Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 4 del estatuto orgánico provisional expedido por don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la constitución de Cádiz y de la constitución mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El proyecto de la constitución de la comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometió a la consideración del congreso constituyente de 1856-1857, estableció, en su artículo 36, que "es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio; el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El 26 de agosto de 1856 se aprobó por Unanimidad de 79 votos y con la única modificación surgida por el diputado constituyente Espridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria". El artículo

36 del proyecto de constitución, que la comisión de estilo dispuso en dos fracciones y quedó, definitivamente, como artículo 31 de la constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fue reformado, años después mediante decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción mas, paso a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: "Art. 31. es obligación de todo mexicano I. defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria. II Prestar sus Servicios en el ejército o guardia nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El proyecto de constitución presentado por don Venustiano Carranza, al congreso constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la constitución de 1857 al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. La comisión integrada por los diputados constituyentes Francisco J. Múgica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del proyecto, aunque sí a las dos primeras y el congreso constituyente aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917; por 139 votos, esa cláusula constitucional que se ciño, en todo; incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México esta fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la constitución de 1917, está concordé con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la Declaración Francesa de 1789 (artículo 13) y la constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8, 339 y 340) y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la federación mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma constitución de Cádiz. estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la constitución, que Italia los procura en su vigente ley

fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad". Estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.

Séptima época:

Amparo en revisión 6051/57. Inmobiliaria Zafiro, S. A. 27 de octubre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 3444/57. Isabel, S. A. 27 de octubre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 2526/56. Bienes Inmuebles Riozaba, S. A. 27 de octubre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cadenas.

Amparo en revisión 40/57. La Inmobiliaria, S. A. 27 de octubre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 668/57. Compañía Inmobiliaria Fare, S. A. 5 de noviembre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 3160/57. Bajío, S. A. 5 de noviembre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 2835/57. Edificios Kodak, S. A. 5 de noviembre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 7584/57. Negociadora E Inmobiliaria Metropolitana, S. A. 5 de noviembre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de

igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. Nota: Todos los asuntos que integran esta jurisprudencia, se refieren a Impuesto sobre la Renta.

Séptima época:

Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A. 12 de junio de 1984. Mayoría de 14 votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de 16 votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de 14 votos. Disidente: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.

Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de 15 votos. Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S. A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de 14 votos. Ponente: Eduardo Langle Martínez.

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo

31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de a ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Novena Época.

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S.A. de C.V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1234/93. Multibanco ComerMex, S.A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

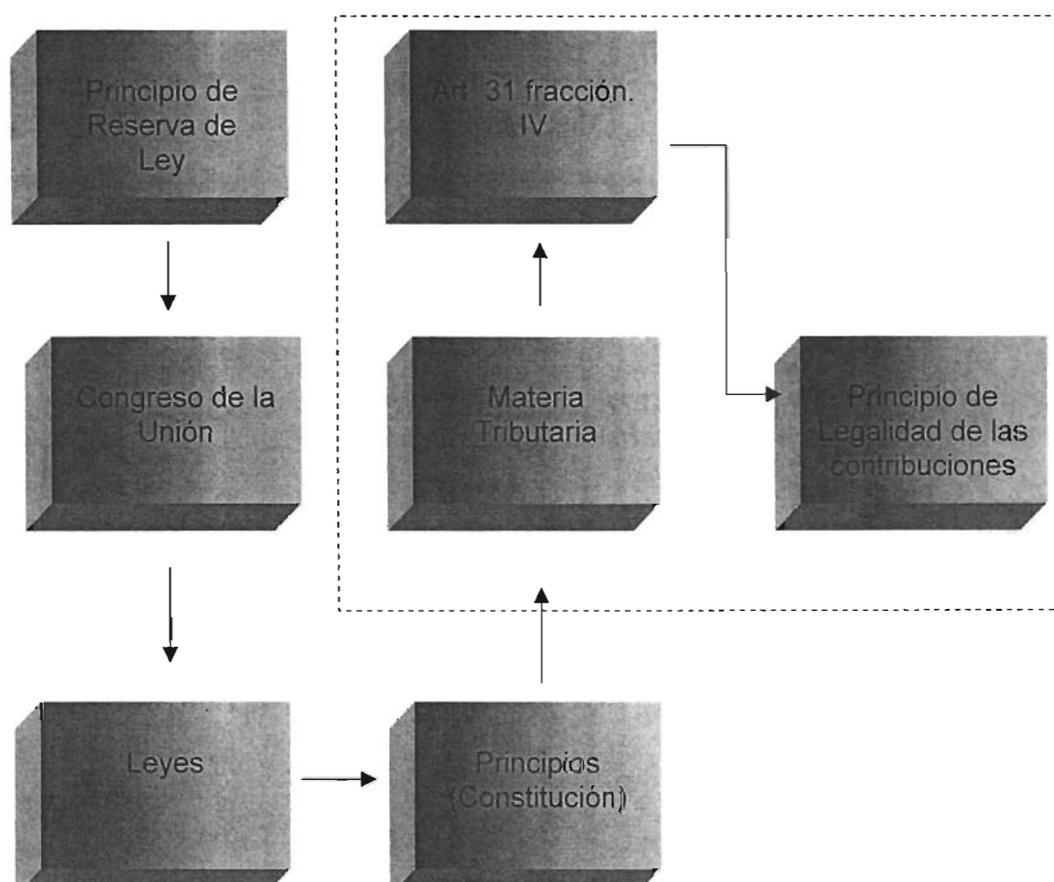
Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

Por último queremos expresar que nosotros diferimos de lo expresado por los Licenciados Servando J. Garza, Alfonso Cortina Gutiérrez al sostener que se trata de un pleonismo, por su idéntico contenido conceptual, pues si bien es cierto que van de la mano no son dos conceptos equivalentes.

Así, consideramos, al igual que los doctrinarios Ernesto Flores Zavala, Narciso Sánchez Gómez, Arnulfo Sánchez Miranda y Sergio Francisco de la Garza, entre otros, que se trata de dos conceptos distintos, pero inseparables, debiendo interpretarse la expresión proporcional en el sentido de la capacidad económica contributiva que poseen los contribuyentes, esto es, que cada quien tribute de acuerdo a su riqueza, ingresos o posibilidades, a fin de no empobrecer al contribuyente. Y la equidad tributaria, por su lado, se entiende como la justicia, es decir, que el impacto del gravamen sea igual para todas las personas que se encuentren en la misma circunstancia contributiva, así podríamos afirmar que son aquellas que realizan actos iguales o similares. Cabe señalar que ambos términos tienden hacia la justicia fiscal y además son parte del principio de legalidad de las contribuciones. (este principio consiste en que todas las leyes que se expidan para reglamentar las contribuciones deben contemplar los requisitos señalados por la fracción IV del artículo 31 constitucional, esto es que se destinen al gasto público de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio, de manera proporcional y equitativa y que dispongan las leyes.) Por eso es tan importante que todos los impuestos cumplan con este requisito, ya que como se dijo anteriormente, aunque no están dentro del Capítulo de las Garantías Individuales son considerados como tales, así, una contribución que adolece de esto es inconstitucional. Este principio no debe confundirse con el principio de reserva de ley, en el siguiente inciso ahondaremos en el tema.

G. Los impuestos a cuyo pago están obligados los mexicanos, deben ser establecidos por una ley federal o estatal.

El artículo en comento consagra el principio de legalidad de las contribuciones, mismo que dispone que todas las leyes que se expidan en materia tributaria, en específico, aquellas que regulen los impuestos deben contener los requisitos señalados en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, esto es, que las contribuciones que designen al gasto público de la Federación, del Distrito Federal o Estado y municipio de manera proporcional y equitativa, además que se establezcan en una ley federal o estatal. Esto puede confundirse con el principio de reserva de ley, pero para evitarlo realizaremos el subsiguiente cuadro y posteriormente lo analizaremos:



Ahora sí queda mejor comprendido que por un lado existe el Principio de Reserva de Ley y por otro el Principio de legalidad de las contribuciones.

Por un lado entendemos como Principio de Reserva de ley como: Aquél poder que el Congreso Constituyente le otorgó al Congreso de la Unión para expedir leyes que reglamentarias de los principios contenidos en nuestra Carta Magna. Y el principio de legalidad de las contribuciones significa que todas las contribuciones deben contener los requisitos de la fracción IV del artículo 31 fracción IV Constitucional el cual dispone que todas las contribuciones deben destinarse al gasto público, de la Federación, Distrito Federal o Estado y Municipio, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Está por demás decir que para que exista una contribución debe estar establecida en una ley, es decir, en un mandamiento de carácter general impersonal, abstracto y permanente que cumpla con los requisitos del tópic en comento.

Del mismo modo, como se señaló en el inciso anterior, debemos recalcar que aunque este precepto no se encuentre dentro del Capítulo de las Garantías Individuales se considera como tal, por lo tanto si carece de legislación es inconstitucional.

Un reforzamiento de este fundamento se encuentra en el párrafo segundo del artículo 14 constitucional que garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme con las leyes expedidas por el Congreso.

Bajo este contexto cabe mencionar que tampoco estos dos principios deben de confundirse con la facultad reglamentaria, ya que esta es distinta y está contemplada en el artículo 89 fracción I de la Constitución, el cual señala:

Artículo 89. Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

Como podemos observar, este artículo contempla la facultad del Presidente de la República expedir reglamentos, más no para realizar las leyes que regulen los principios contenidos en la Constitución. Como todos sabemos no es lo mismo expedir una ley que un reglamento, este último no cuenta con la serie de pasos por los cuales pasa una ley. Así tenemos que no es lo mismo, ni siquiera tiene porqué confundirse con el Principio de Reserva de Ley ni con el Principio de Legalidad de las Contribuciones.

Continuando con el principio de legalidad tributaria, que si era nuestro tema de tesis, comulgamos con la opinión del licenciado De la Garza, quien menciona: "El principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, *nullum tributum sine lege*"³⁰

También algunas leyes secundarias contienen la enunciación del principio de legalidad, así, por ejemplo, el artículo 5º. de la Ley de Hacienda del Distrito Federal de 1941 dispone que ningún gravamen podrá recaudarse si no está previsto por la Ley de Ingresos o por una ley posterior a ella.

La ley fiscal por lo menos debe mencionar los elementos fundamentales de los impuestos, que son:

- Sujetos
- Objeto (hecho generador).
- Cuota.
- Base.
- Tarifa.
- Forma y época de pago.

³⁰ De la Garza Sergio Francisco. Op. Cit. p. 265.

- Excepciones.
- Obligaciones

“La integración de la ley debe ser estricta en cuanto a la existencia del tributo y las excepciones de éste, es decir, las contribuciones y sus excepciones sólo deben existir en virtud de la ley, y su exigibilidad se reduce a las cargas que ésta consigne. De tal manera, sólo puede reclamarse un impuesto cuando quede comprendido dentro de la disposición que lo crea, y no caben la analogía ni la mayoría en razón.”³¹

Con esto se pretende dar certidumbre y fijeza a la obligación fiscal. También implica que, para que se pueda dar la exigibilidad de contribuir a los gastos públicos, se deben establecer en las leyes, entre otras:

- ❖ Código Fiscal de la Federación.
- ❖ Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
- ❖ Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- ❖ Ley del Impuesto al Activo.
- ❖ Ley del Impuesto sobre la Renta.
- ❖ Ley del Seguro Social.
- ❖ Código Financiero del Distrito Federal. Etc.

La Suprema Corte de Justicia ha interpretado este requisito constitucional, sustentado en los siguientes criterios:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra

³¹ Carrasco Iriarte Hugo, Op. Cit. p. 178

claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley general de ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, son fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.”

Séptima época.

Amparo en revisión 5332/75. - Blanca Meyerberg de González.- 3 de agosto de 1976. - Unanimidad de quince votos.- Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Amparo en revisión 5464/75. - Ignacio Rodríguez Treviño.- 3 de agosto de 1976. - Unanimidad de quince votos.- Ponente: Arturo Serrano Robles.

Amparo en revisión 5888/75. - Inmobiliaria Havre, S.A.- 3 de agosto de 1976. - Unanimidad de quince votos.- Ponente: Arturo Serrano Robles.

Amparo en revisión 331/76. - María de los Ángeles Prendes de Vera.- 3 de agosto de 1976. - Unanimidad de quince votos.- Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Amparo en revisión 1008/76. - Antonio Hernández Abarca.- 3 de agosto de 1976. - Unanimidad de quince votos.- Ponente Arturo Serrano Robles.

1.2 Artículo 73, primer párrafo y fracciones VII y XXIX.

Este precepto representa la Potestad Tributaria, recordaremos que está es la Facultad del Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Así el artículo 73 fracciones VII y XXIX Constitucional contempla la Potestad Tributaria apuntando que el Congreso de la Unión tiene Facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público y que además puede establecer las contribuciones sobre determinadas materias, tales como el comercio exterior, el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales entre otras, e inclusive contribuciones especiales. Por lo que transcribiremos este artículo.

Artículo 73. El Congreso tiene facultad

...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto:

...

XXIX. Para establecer contribuciones:

1. Sobre el comercio exterior.
2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27.

3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y
5. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica.
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados.
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
 - d) Cerillos y fósforos.
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación.
 - f) Explotación forestal, y
 - g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine, las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica.

La interpretación de la fracción IV del artículo 31, en relación con la fracción VII del artículo 73 y con el texto del artículo 126, nos permite entender el límite de la Facultad o Potestad Tributaria que la misma Constitución otorga al Poder Legislativo para imponer a los ciudadanos la obligación de pagar impuestos, ya que esta obligación contiene implícitamente al mismo tiempo, el derecho correlativo que corresponde a los ciudadanos de que no se les impongan más cargas fiscales que las necesarias para que se paguen los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos.

Esto significa que en nuestro sistema constitucional, el Poder Legislativo Federal y de los Estados, no pueden establecer impuestos que tengan por objeto obtener ingresos superiores a los gastos programados en los respectivos presupuestos anuales de gastos. Adicionalmente, significa también que el Poder

Legislativo no podrá aprobar impuestos cuya finalidad no sea la de obtener ingresos para cubrir los gastos del Presupuesto de Egresos.

Por todo ello se estableció como norma necesaria, que todo gasto debe tener como fundamento una partida previa y expresamente autorizada en un presupuesto aprobado por una rama de gobierno distinta de quien gastará el dinero, con objeto de evitar la discrecionalidad de la autoridad en el gasto público.

“En la práctica, un Presupuesto gubernamental es un pronóstico de los gastos e ingresos del gobierno de un país, para un período determinado, normalmente de un año, que no necesariamente debe corresponder con el año de calendario. Lo esencial de un Presupuesto es que debe ser aprobado por los representantes populares, quienes de ese modo limitan el gasto público y en consecuencia, limitan también la carga fiscal que deben pagar los ciudadanos.”³²

El Congreso no recibió la facultad de imponer las contribuciones que estime necesarias para una buena administración del país o para imponer las contribuciones que puedan pagar los contribuyentes. Fue facultado solamente para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto. Tampoco nuestra constitución autoriza a la Cámara de Diputados a aprobar el Presupuesto de Egresos que permita la Ley de Ingresos. Esta disposición es clara al imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto únicamente.

Por lo que respecta a la fracción XXIX de este artículo, se señala como facultad privativa de la Federación imponer contribuciones en determinadas actividades; es decir que únicamente el Gobierno Federal puede decretar determinado tipo de contribuciones, con exclusión, de las haciendas públicas

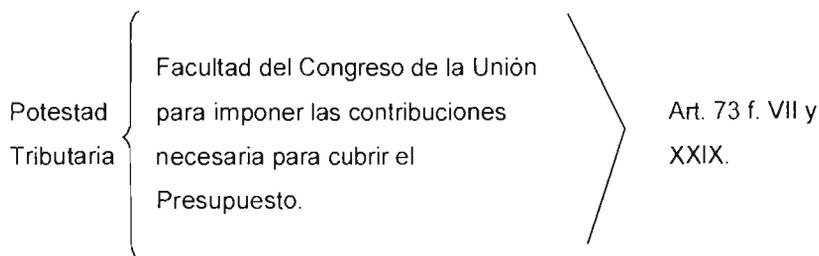
³² Orrantía Arellano Fernando A. Op. Cit. p. 69

estatales y municipales que están privadas de dicha posibilidad. Como ya se comentó con anterioridad, el precepto constitucional de referencia señala que sólo la Federación puede expedir contribuciones sobre el comercio exterior, sobre energía eléctrica, aprovechamiento, uso y explotación de los recursos naturales, gasolina, entre otras.

Y consecuentemente se desprende de esta fracción la existencia de dos principales contribuciones: unas que pudieran estimarse ordinarias y que deben servir para cubrir el Presupuesto y otras, que tienen el carácter de especiales, cuya recaudación es compartible con las entidades federativas y municipios y se deja imprecisado en la norma si también sirven para cubrir el presupuesto o si deben mantenerse a un lado.

En cuanto a las especiales consideramos que se denomina así porque sólo la Federación puede gravarlos, y por ende, que pueda coparticiparlos.

Respecto de todo esto, debemos tener presente que la fracción VII se le concede un poder tributario ilimitado al Congreso para establecer las contribuciones necesarias a fin de cubrir el presupuesto y que la fracción XXIX reserva a la federación ciertas materias.



1.3 Artículo 74, primer párrafo y fracción IV.

Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

...

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el Secretario del Despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias con ese carácter, en el mismo presupuesto, las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República.

La revisión de la Cuenta Pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

Para la revisión de la Cuenta Pública, la Cámara de Diputados se apoyará en la entidad de fiscalización superior de la Federación. Si del examen que ésta realice aparecieran discrepancias entre las cantidades correspondientes a los ingresos o a los egresos, con relación a los conceptos y las partidas respectivas o no existiera exactitud o justificación en los ingresos obtenidos o en los gastos realizados, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la Ley.

La Cuenta Pública del año anterior deberá ser presentada a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión dentro de los diez primeros días del mes de junio.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de Ley de Ingresos y del Proyecto de Presupuesto de Egresos, así como de la Cuenta Pública, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso

el Secretario del Despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven.

Para facilitar el análisis de este artículo lo dividiremos en los siguientes puntos:

- A. Interpretación del primer párrafo.
- B. Las partidas secretas.
- C. Revisión de la cuenta pública.
- D. Ampliación de los plazos.

A. Interpretación del primer párrafo.

En este párrafo se indica que tanto la aprobación del Presupuesto de Egresos, así como la revisión de la Cuenta Pública del año anterior, son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, del mismo modo ordena que ésta discuta primero las contribuciones que deban decretarse para cubrir el Presupuesto, lo que sugiere que la aprobación de la Ley de Ingreso es también facultad exclusiva de esa Cámara, a pesar de que conforme a la fracción VII del artículo 73 de nuestra constitución otorga la facultad para imponer contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto al Congreso Federal integrado por ambas cámaras.

Recordemos que la Constitución de 1917 está basada en el texto de la Constitución de 1857, en virtud del texto del artículo 128 idéntico al 136 vigente. Más aún el proyecto enviado por Venustiano Carranza al Congreso Constituyente de Querétaro en 1916 que se denominó Proyecto de Reformas a la Constitución

de 1857. Del texto de la fracción VI del artículo 72 de la Constitución de 1857, después de la reforma de 1874 el cual expresaba:³³

Artículo 72.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

...

VI. Examinar la cuenta que anualmente debe presentarle el Ejecutivo, aprobar el presupuesto anual de gastos, e iniciar las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrir aquél.

La frase de iniciar las contribuciones, indicaba que una vez aprobado el Presupuesto, debía iniciar el trámite legislativo de la Ley de Ingresos. El Constituyente de 1917 cambió la frase "e iniciar las contribuciones" por "discutiendo primero", lo cual alteró esencialmente el sentido jurídico de la frase. A lo que se refería este artículo es que debe discutirse primero por la Cámara de Diputados antes que la de senadores, pero por un uso impropio del gerundio y por el cambio del verbo se dio lugar a esta confusión.

B. Las partidas secretas.

Estas llamadas partidas secretas desde hace mucho tiempo son más públicas que las demás, pues las disponibilidades desmedidas de recursos en manos de ejecutivos arbitrarios le han despojado de cualquier clase de secreto, pues solo basta con la aprobación escrita del titular del ejecutivo para que puedan disponer de ellas.

³³ Orrantía Arellano Fernando, Op. Cit. p. 91.

La propia constitución no precisa cuándo pueden considerarse necesarias, con ese carácter, en el mismo presupuesto.

Lo grave de estas prevenciones es que convalida una situación tan oscura e irregular induce a desconfianza del gobernado, lo cual podría afectar la recaudación pues a muchos no les puede agradar contribuir en un país donde existen partidas secretas, sin que se justifique en forma alguna el que ello deba ocurrir.

C. Revisión de la Cuenta Pública.

La revisión de la cuenta pública tiene por objeto conocer el resultado final que presenta un presupuesto de egresos, después de haberse realizado su ejercicio. Es decir se conocen los resultados de la gestión financiera.

A la formulación de la Cuenta Pública contribuyen todas las unidades administrativas que durante el ejercicio manejaron y ejercieron partidas presupuestarias.

Para la formulación de esta Cuenta Pública las unidades administrativas que ejercieron el presupuesto reciben oportunamente, de parte de la dependencia que figura como última responsable del mismo, los instructivos necesarios para su formulación. Por razones de técnica contable y administrativa estas unidades deberán elaborar, al final del ejercicio fiscal, un balance general o estado de situación financiera, un estado de resultados, y los demás estados contables que se requieran para la claridad del manejo presupuestal.

La dependencia gubernamental encargada de entregar al jefe de Estado la Cuenta Pública debidamente consolidada, deberá además insertar en ella, una comparación del gasto ejercido contra los ingresos obtenidos, así como el estado que guarde la deuda pública; es decir, se deberá rendir un informe del uso que se haya hecho del crédito público en el ejercicio, así como la forma en que se manejaron los abonos a dicha deuda, y los períodos de vencimiento de esos adeudos y, desde luego, el gasto público que se haya cubierto con operaciones derivadas del crédito público.

Dentro de la Cuenta Pública se deberán correlacionar con los gastos realizados, la naturaleza y fecha en que se efectuaron, y en cada caso se deberán acompañar de los comprobantes de la erogación, debidamente requisitados.

En la práctica el jefe del Ejecutivo deberá presentar oportunamente esta Cuenta Pública al órgano legislativo correspondiente para su análisis, estudio y aprobación.

Se establece en este mismo artículo que la Cámara de Diputados se apoyará en la Entidad de Fiscalización Superior de la Federación, la cual se encarga, por cuenta de ese cuerpo legislativo, de ejercer actos de fiscalización y control sobre la Cuenta Pública del Gobierno Federal.

Bajo este contexto, se consigna que si del examen que realice la Entidad de Fiscalización Superior de la Federación, aparecieran discrepancias entre las cantidades pagadas y las autorizadas en el presupuesto de egresos, surgiera inexactitud o los gastos efectuados no se justificarán, se procederá al fincamiento de las responsabilidades correspondientes. En consecuencia la Entidad de Fiscalización Superior de la Federación dependiente de la Cámara de Diputados tiene sólo facultades represivas, pero no preventivas, en virtud de que carece de atribuciones para comprobar el gasto público antes o durante su ejercicio, y únicamente verifica el cumplimiento de las normas que lo regulan, al momento de

revisar la Cuenta Pública, es decir, después de transcurrido algún tiempo de que el gasto se efectuó.

D. Ampliación de los plazos.

Como ya lo expresamos con anterioridad sólo se puede ampliar el plazo de presentación de los tres conceptos (iniciativa de la ley de ingresos, del proyecto de presupuesto de egresos, así como de la cuenta pública), cuando medie solicitud del Ejecutivo justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el secretario del despacho correspondiente, para exponer las razones.

CAPITULO SEGUNDO

RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

2.1 Concepto de la relación jurídico tributaria.

En este capítulo mencionaremos algunos conceptos de la relación jurídico tributaria, así como sus elementos, nacimiento y causación o devengo de la misma.

Una vez que se han analizado los principales tópicos contributivos que representan la base constitucional del sistema tributario mexicano, contamos con los elementos necesarios para comprender y detallar, aun y cuando no se ha mencionado directamente, que se va dando una relación entre el Estado y los particulares; una serie de derechos y obligaciones para ambos. De acuerdo con lo anterior, existe una relación estrecha entre el Estado y los particulares, el primero en realizar su actividad financiera a través de establecer ciertas normas impositivas derivada de la facultad que la Constitución le da y, el segundo, contribuir para los gastos públicos. Por lo que es importante indicar en qué consiste y cuáles son los elementos de este vínculo jurídico para establecer la relación tributaria entre ambos

Es preciso señalar que es común encontrar doctrinarios que al hablar de la relación tributaria, la confunden con la obligación tributaria, asignando el mismo concepto a una y otra definiéndolas como la prestación en dinero o en especie que le debe el sujeto pasivo al sujeto activo, teniendo este último la facultad de exigir coactivamente dicho pago, mismo que extingue la obligación.

No obstante, es erróneo atribuirles el mismo significado, puesto que se trata de dos conceptos distintos, por lo que expondremos las diferencias que a continuación se precisan:

Comenzaremos por decir que en efecto, puede existir una relación tributaria, sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributaria. En este mismo orden de ideas y siguiendo el ejemplo que nos da el maestro Emilio Margáin, al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria o un ejemplo más sencillo es el caso de alguna empresa o un particular clausuran su negocio al cabo de cinco o seis años de haber operado con pérdida en cada ejercicio fiscal y por consecuente sin haber coincidido con la situación prevista por la ley para pagar el tributo.

Del mismo modo, se encuentran los contribuyentes con exención, mientras subsista ésta no tienen obligación de tributar.

Como ya se dijo, en la relación jurídico tributaria, tanto el sujeto activo como el pasivo tienen a su cargo una serie de derechos y obligaciones a favor del otro. Situación que no se presenta en la obligación fiscal, en donde solamente está a cargo la obligación por parte del sujeto pasivo mas nunca del activo.

A continuación señalaremos algunos conceptos de la relación jurídica tributaria, así como de la obligación tributaria o fiscal.

“La relación jurídica- tributaria, es el enlace o vínculo legal que se estatuye entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación contributiva, para que se conozca a ciencia cierta cuándo ha nacido el deber conducente, quién debe pagarlo, y a quién compete determinarlo y exigirlo. En efecto, ese enlace nace cuando una norma jurídica, con carácter general, obligatorio e impersonal tipifica el hecho generador del tributo, y demás elementos del mismo para que se pueda conocer, interpretar, entender y cumplir esa prestación, es por eso que desde el

momento en que el Estado estatuye la obligación contributiva está fincado la esencia de la relación jurídica- tributaria."³⁴

En esas condiciones cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho plasmadas en una norma tributaria, es comprensible tal relación jurídica entre un sujeto pasivo y un sujeto activo de la obligación, el primero debe aportar una parte de su riqueza para cubrir el gasto público, y el segundo que debe recaudar, administrar y en su caso exigir por la vía coactiva el entero de la referida obligación, ello en ejercicio de su autoridad que le marca la propia norma fiscal.

Por su parte Hensel, citado por Narciso Sánchez la define como: "El derecho tributario consistente en el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley de modo tal que ésta vendría a constituir el sople vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria. Con ella coexisten otras obligaciones accesorias, que en ciertos casos mantiene estrecha conexión con la relación obligatoria principal del derecho tributario material, y en otros, dependen de actos administrativos especiales, con lo cual se pone de manifiesto en su concepción, la vinculación estrecha del derecho tributario obligacional abstracto con el derecho tributario administrativo."³⁵

Delgadillo Gutiérrez apunta que: "La relación jurídica- tributaria es un vínculo jurídico entre diversos sujetos, respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y deberes.

Este concepto nos permite identificar a la relación jurídico tributaria y diferenciarla de la obligación tributaria, pues resulta claro que la relación jurídica, como vínculo entre diversos sujetos, comprende tanto a los derechos como a las

³⁴ Sánchez Gómez Narciso, Op. Cit. pp. 337-338.

³⁵ Ídem.

obligaciones, de donde se deriva que aquélla es el todo y ésta sólo una de las partes.

La obligación tributaria es la conducta consistente en dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria."³⁶

Sergio Francisco de la Garza precisa lo siguiente: "La realización de diversos supuestos establecidos en las leyes da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar.

A estas relaciones jurídicas, que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene derecho a exigir la prestación, y otra (el deudor) que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación, de dar, de hacer o de tolerar, las llamamos, en una forma muy amplia, relaciones jurídicas fiscales y, en una forma restringida, relaciones jurídicas tributarias.

Relaciones jurídicas fiscales son las que tienen como contenido el pago de cualquier prestación en que el acreedor es el fisco, es decir, el Estado en su carácter de preceptor de cualquier ingreso. En cambio, relaciones jurídicas tributarias son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales. Existen relaciones jurídicas que tienen como contenido el pago de prestaciones que son fiscales, pero que no son tributarias, como el pago de multa o el pago de los gastos de ejecución.

Y define a la relación jurídica tributaria sustantiva principal como "aquella que existe entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo."³⁷

³⁶ Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, Ed. Limusa, 3ª. Reimpresión, México, 1992. p.98

³⁷ *Ibidem*, p. 455.

El maestro Rodríguez Lobato recalca que: "La relación tributaria impone obligaciones a las dos partes, a diferencia de la obligación fiscal que sólo está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo."³⁸

Arnulfo Sánchez Miranda pronuncia : "La relación tributaria es el vínculo jurídico que se establece entre un sujeto llamado activo (Estado) y otro sujeto llamado pasivo (contribuyente), cuya única fuente es la ley, por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales y, además de entregar al Estado (según el caso) cierta cantidad de bienes, generalmente dinero, que debe destinarse a la satisfacción del gasto público y se extingue al cesar las actividades reguladas por la Ley Tributaria."³⁹

Bajo este contexto, enuncia Jorge Méndez: "en la relación acreedor-deudor del derecho fiscal es diversa de la conocida en la teoría de las obligaciones del derecho privado, ya que el acreedor, sujeto activo de la obligación, es poseedor del imperio para hacer valer su derecho, y algo más: tiene el deber de hacer efectivo su crédito con la colaboración del sujeto pasivo mediante ejecución forzosa."⁴⁰

Gregorio Sánchez León expresa "Cuando el particular se coloca en el supuesto jurídico o de hecho previsto en la ley fiscal como generador del impuesto, surge la relación jurídica fiscal, que implica la obligación tributaria y que tiene como elementos personales al sujeto activo fisco y al pasivo causante y el objeto que es la prestación del tributo."⁴¹

Por último Arturo de la Cueva indica: "... la relación tributaria establece un vínculo entre el poder de la autoridad y el contribuyente, de lo cual derivan

³⁸ Rodríguez Lobato Raúl, Derecho fiscal, Ed. Oxford, México, 2ª ed. México, 1986. p. 109.

³⁹ Sánchez Miranda Arnulfo, Op. Cit. p. 74.

⁴⁰ Méndez Galeana Jorge, Introducción al derecho financiero, Ed. Trillas, 1ª, ed., México, 2003. p. 52.

⁴¹ Sánchez León Gregorio, Derecho fiscal mexicano, Ed. Cárdenas, 5ª, ed., México, 1980. p. 82.

derechos y obligaciones recíprocos, toda vez que la autoridad también tiene deberes de esta naturaleza e inclusive pueden quedar comprendidas terceras personas, considerándose que la materia sobre la que versan tales obligaciones mutuas son generalmente de carácter administrativo; en cambio, la obligación tributaria se refiere fundamentalmente a la prestación patrimonial que encierra la carga de dar y que, en realidad, se circunscribe al pago del tributo.”⁴²

Llegamos a la convicción de que la obligación tributaria es el deber jurídico que tiene una persona física o moral de contribuir al gasto público cuando su situación individual encuadra en la hipótesis normativa que da nacimiento a un tributo y por lo tanto ello debe hacerlo en una forma proporcional y equitativa que marque la norma jurídica, pues se trata de cumplir con una prestación de dar, de hacer o de tolerar, consistente en entregar una cantidad específica en dinero o en especie al fisco para que el Estado pueda atender sus cometidos. En cuanto a la relación jurídica- tributaria, conlleva en su esencia un enlace entre dos personas, que es por un lado el gobierno o sujeto activo y por el otro un particular o sujeto pasivo, y que tiene como finalidad cumplir el contenido de una disposición fiscal, ya sea de hacer, de no hacer o tolerar, y que tiene que ver con el nacimiento, modificación, transmisión, extinción o liberación de una obligación tributaria, en donde no forzosamente se debe aportar una cantidad de dinero al fisco, pues esa relación simplemente puede configurarse al darse de alta o baja un giro industrial, presentar avisos, al demostrarle al fisco que se está exento. Por lo tanto como ya se dijo anteriormente, la relación jurídico- tributaria es el género y la obligación tributaria es la especie.

Para entender mejor el tema realizaremos un cuadro con las características tanto de la relación jurídico tributaria como de la obligación tributaria:

⁴² De la Cueva Arturo, Derecho fiscal, Ed. Porrúa, s.e., México, 1999. p. 74.

RELACION JURÍDICO TRIBUTARIA

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

✓ Es el género.	✓ Es la especie.
✓ Puede existir sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributaria.	✓ Está a cargo únicamente del sujeto pasivo.
✓ Es un enlace o vínculo legal entre sujeto pasivo y el sujeto activo.	✓ Consiste en una prestación pecuniaria coactiva.
✓ Consistente en la generación de consecuencias jurídicas. (nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones).	✓ Algunos autores sostiene que tiene una obligación principal y varias secundarias o accesorias.
✓ Carácter ex lege (nace hasta que se realice el supuesto normativo).	✓ Consistente en dar.
✓ Relación de hecho y no de poder entre el Estado o sujeto activo y el contribuyente o sujeto pasivo.	✓ El sujeto activo tiene imperio de hacer valer su derecho y hacer efectivo su crédito aún mediante la ejecución forzosa.
✓ Relación principal.	✓ Deber jurídico que tiene una persona física o moral de contribuir al gasto público, que encuadra en la hipótesis normativa.
✓ Relación personal.	✓ Es de derecho público.
✓ No forzosamente se debe aportar una cantidad de dinero al fisco.	✓ Tiene su fuente únicamente en la ley.
✓ Tiene como finalidad recabar las cantidades necesarias para	✓ El acreedor siempre es el Estado.

cubrir el gasto público.	
✓ Responsabiliza al tercero que interviene en la creación de hechos imponibles, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo.	✓ El objeto es único y consiste siempre en dar, misma que sólo se satisface en efectivo, excepcionalmente en especie.
✓ Conlleva una serie de derechos y obligaciones para ambos.	✓ Entre los deberes que genera para el sujeto pasivo están: presentar declaraciones, expedir y recabar comprobantes fiscales, llevar contabilidad y dictaminar estados financieros.

2.2 Elementos de la relación jurídico tributaria.

Como ya apuntamos, la relación jurídico tributaria entraña un vínculo jurídico entre dos sujetos que son plenamente identificados en todas las normas tributarias, en observancia de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política Federal; esto es, se trata de un acreedor o sujeto activo de ese deber, que tiene la facultad de establecer, determinar y exigir el pago de la prestación respectiva, ello en ejercicio de la autoridad que le confiere un precepto jurídico, y que está representado por la entidad política en quien radica la soberanía del Estado; y de un deudor o sujeto pasivo del tributo.

Así las cosas, existen cuatro sujetos activos conforme al marco constitucional mexicano, que son la Federación, el Distrito Federal, las Entidades Federativas y los municipios; el deudor o sujeto pasivo de esa relación jurídica es el contribuyente.

De este modo podemos decir que los elementos que integran la relación jurídico tributaria son:

- Sujeto activo.

- Sujeto pasivo.

Son sujetos activos de la relación jurídico tributaria, Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, dado la organización política de nuestro país en una Federación, en consecuencia estos cuatro son sujetos activos de esta relación, se denominan sujetos activos porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos al sujeto pasivo.

El sujeto pasivo, son las personas físicas y morales, mexicanas o extranjeras cuya situación jurídica coincide con el hecho generador, quedando de este modo obligadas a contribuir a los gastos públicos conforme a las leyes fiscales.

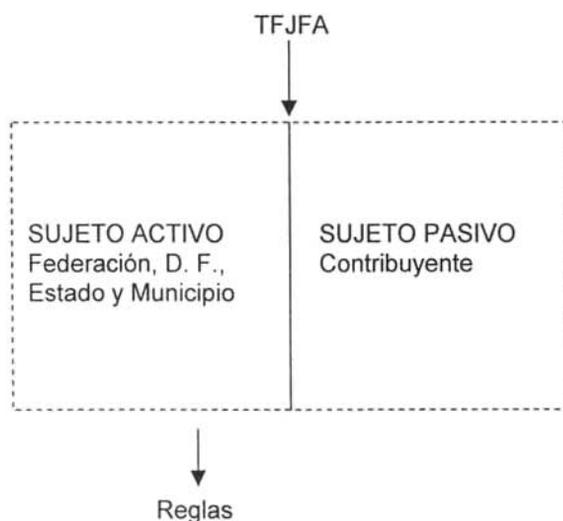
Estos dos sujetos se analizarán en los subsecuentes incisos.

O bien, como señala el Lic. Miguel Ángel Vázquez Robles en su cátedra de derecho fiscal en la Facultad de derecho, la relación jurídico tributaria puede compararse con una cancha de tenis, en donde de un lado se encuentra el sujeto activo (Federación, Distrito Federal, el Estado o Municipio), del otro lado el sujeto pasivo (contribuyente), cuya línea divisoria está integrada por el arbitro (Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa) y las líneas que la delimitan son las reglas. Todo esto dura un año.

Como ya expresamos una definición tanto de sujeto activo, así como del sujeto pasivo, nos resta enunciar que dentro de esta relación existe un arbitro y todo este juego tiene una serie de reglas.

Así el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) es el encargado de dirimir las controversias que se susciten entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, pues esta relación implica una serie de derechos y de obligaciones reciprocas, situación que la hace diferente de la obligación fiscal, en donde únicamente el sujeto pasivo tiene obligaciones.

La reglas están constituidas por una serie de derechos y de obligaciones que tiene ambos sujetos, mismas que deben cumplirse, en caso de que alguno lo incumpla el otro puede exigir su cumplimiento y para ello existe el arbitro, que como ya lo mencionamos es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.



Comenzaremos por analizar a los sujetos que intervienen en la relación jurídico tributaria.

2.2.1 Sujeto pasivo.

Al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, se le ha denominado también deudor real, por adeudo propio, deudor primitivo, sujeto pasivo principal, directo, deudor, verdadero deudor, causante, contribuyente, entre otras, tantas denominaciones, afirma Gregorio Sánchez, derivan de la falta de distinción clara y precisa entre el sujeto pasivo y los demás sujetos, personas o funcionarios que pueden resultar responsables de una obligación fiscal, bien porque le haya dado cumplimiento el sujeto pasivo o porque la ley le atribuya al diverso responsable una obligación accesoria derivada del hecho generador del crédito.

El artículo 1º. Del Código Fiscal de la Federación vigente en su artículo primero dice quienes se consideran sujetos pasivos para la ley:

Art. 1º Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados extranjeros, en caso de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

Como se puede apreciar este artículo menciona quienes son sujetos pasivos en la relación jurídico-tributaria, pero no da un concepto de estos, así es que daremos algunas definiciones de diversos doctrinarios.

"Es la persona física o moral mexicana o extranjera cuya situación jurídica coincide con el hecho generador del gravamen, ya sea por percibir utilidades, sueldos, honorarios, premios, una herencia o cualquier otro ingreso proveniente del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, y con esa circunstancia indiscutiblemente queda configurada la esencia de la obligación tributaria."⁴³

Jiménez González Antonio coincide con la definición de Sainz de Bujanda al expresar que se entiende por sujeto pasivo: "Persona que asume la posición deudora en el seno de la obligación tributaria por haber realizado el hecho imponible."⁴⁴

Flores Zavala precisa que se entiende por sujeto pasivo: "Individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél.

Debemos distinguir el sujeto pasivo del impuesto del pagador del impuesto; el primero, es el que hemos definido en el párrafo anterior, el segundo, es aquel que, en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago, como sucede con los impuestos indirectos.

La personalidad del pagador del impuesto es ignorada por el texto legal, aun cuando el legislador deba tomarla en cuenta al establecer el gravamen, pero sin hacer referencia a ella en la ley."⁴⁵

⁴³ Sánchez Gómez Narciso, Op. Cit. p. 335.

⁴⁴ Jiménez González Antonio, Lecciones de derecho tributario, Ed. Thomson, México, 1ª. ed., México, 2002. p. 236.

⁴⁵ Flores Zavala Ernesto, Op. Cit. pp. 71-72.

El maestro Raúl Rodríguez Lobato coincide con Ernesto Flores Zavala al expresar que: "el sujeto de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.

Al estudiar al sujeto pasivo de la obligación fiscal, encontramos que no siempre la persona a quien en ocasiones es una persona diferente de quien lo hace, es decir, quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación y se convierte, entonces, en el sujeto pagador del tributo. El caso se presenta cuando se da el efecto de la traslación del tributo, donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y el sujeto pagador es la persona en quien incide el tributo debido a la traslación del mismo, el primero viene a ser, pues, el contribuyente de derecho y el segundo, el contribuyente de hecho y de los dos el único que interesa al derecho fiscal es el primero, o dicho en palabras de Pugliese solo el contribuyente de derecho tiene relevancia ante la ley tributaria como sujeto pasivo de la relación fiscal. Consideramos, no obstante, que en virtud de que en la actualidad algunas leyes impositivas establecen el deber del sujeto pasivo o contribuyente de derecho de trasladar el impuesto o causado a un sujeto pagador o contribuyente de hecho, este último deberá ser estudiado por la doctrina y tratado por el derecho fiscal con más detenimiento."⁴⁶

Delgadillo Gutiérrez se refiere al sujeto pasivo como: "persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma. Sin embargo, se puede dar el caso (como de hecho realmente sucede), que la contribución no sea enterada por la persona que realizó el hecho generador, sino por un tercero que de una o de otra forma tuvo relación con el sujeto del impuesto, ya sea por la coparticipación en la celebración de un acto jurídico, la adquisición de un derecho lo que nos coloca frente a dos tipos de sujetos: el sujeto del impuesto y el sujeto pagador, sin que esto quiera decir que la presencia de un sujeto excluya la del otro puesto que de ninguna manera se produce la liberación del adeudo.

⁴⁶ Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit p. 174.

El otro tipo de sujeto pasivo es el sujeto responsable, que es aquella persona que, sin haber realizado el hecho generador, por disposición de la ley se encuentra obligada al pago de la obligación tributaria.⁴⁷

La doctrina ha realizado múltiples clasificaciones de los sujetos pasivos de la relación tributaria, entre las que destacaremos:

A nuestro parecer la más importante, tanto para la legislación mexicana como para los doctrinarios, quienes se basan en esta clasificación para hacer la suya es la de Mario Pugliese:

Clasificación de Mario Pugliese⁴⁸ define al sujeto pasivo: Es el que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria, ya sea suya propia o de otras personas. Decimos jurídicamente para indicar que el derecho tributario, a diferencia de la teoría financiera, se preocupa solamente del contribuyente de derecho y se desinteresa del contribuyente de hecho, que puede, como se sabe, no coincidir con el primero por el fenómeno de la translación de los tributos.

Lo divide en las siguientes categorías:

- I. A. Sujeto pasivo por deuda propia con responsabilidad directa:
 1. El contribuyente deudor directo del tributo.
 2. El causahabiente del contribuyente:
 - a) mortis causa.
 - b) Inter. Vivos.
- B. Sujeto pasivo por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa;
- C. Sujeto pasivo en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria:
 1. Los contratantes y las partes en un juicio.

⁴⁷ Delgadillo Gutiérrez, Op. Cit. p. 119.

⁴⁸ Pugliese Mario, Instituciones de derecho financiero, Ed. Porrúa, 2ª. ed., México, 1976. pp. 191-197.

2. Los socios y particulares en determinadas sociedades y asociaciones comerciales.
 3. Coherederos.
- II. Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta:
1. Las personas obligadas al pago del tributo con acción para repetir en contra del deudor directo.
 2. En general, los sustitutos legales del contribuyente directo.
- III. Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria:
1. Los funcionarios, jueces, abogados, notarios, etc.
 2. En general, los co - responsables solidarios.
- a) Dentro de la primera categoría comprende no solo el sujeto que dio nacimiento al crédito, sino su sucesor por causa de muerte o Inter-vivos. (heredero o legatario o donatario a título universal así como las sociedades.
- b) La segunda la componen los sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta, esto es, los que voluntariamente se sustituyen como deudores del fisco por el responsable directo, como aquellos a quienes el derecho les imputa tal responsabilidad.
- c) La tercera categoría se impone con fines prácticos de garantía, con carácter represivo.

Clasificación de Carrasco Iriarte Hugo.⁴⁹

I. A. Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa:

1. El contribuyente deudor directo del tributo, y
2. El causahabiente del contribuyente:
 - a) mortis causa.
 - b) Inter Vivos.

B. Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa.

⁴⁹ Carrasco Iriarte Hugo, Derecho fiscal mexicano, Ed. Cárdenas, 5ª. ed, México, 1980. pp. 222-224.

C. Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria:

1. Los contratantes y las partes en un juicio.
2. Los socios y participantes en determinadas sociedades y asociaciones comerciales.
3. Los coherederos.

II. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta.

1. Las personas obligadas a pagar el tributo con acción para repetir en contra del deudor directo.
2. En general, los sustitutos legales del contribuyente directo.

III. Sujetos por deuda ajena con responsabilidad solidaria:

1. Los funcionarios, jueces, abogados, notarios, etc.
2. En general, los corresponsables solidarios.

IV. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva.

1. Los adquirentes de inmuebles, por los adeudos fiscales.
2. Los anteriores propietarios de muebles con privilegio fiscal.
3. Los sucesores en la administración de empresas.

1.- Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa. El principal y más importante sujeto pasivo de la obligación tributaria es indudablemente el deudor directo del tributo, en quien recae la obligación de cubrir el crédito fiscal, pues aunque otras personas estén obligadas al pago del impuesto por el derecho de repetición el gravamen siempre debe quedar a cargo de dicho deudor directo.

2.- Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa. Se trata de una hipótesis intermedia cuyos rasgos característicos se observan en las obligaciones tributarias que pasan de manera directa en una persona que la ley considera deudora del impuesto, no obstante que la deuda no tiene carácter estrechamente personal, lo cual se justifica por la disponibilidad de cierto grupo económico de bienes que pertenecen a varias personas físicas.

3.- Sujetos pasivos en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria. Esta categoría se diferencia de la anterior por algunos rasgos esenciales. Ante todo en esta no se afecta a un grupo unitario económico, sino a un crédito fiscal que aun cuando originalmente sea único, puede dividirse entre varios sujetos pasivos en las partes que les correspondan, no necesariamente iguales, porque grava una pluralidad de deudores distintos. En otras palabras el Estado es titular de un crédito único contra varios deudores. Según el régimen del derecho privado, cada deudor debería responder pro quota, pues por la indeterminación de partes alícuotas normalmente la ley presumiría que son iguales.

4.- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta. Aquí se estudian otras categorías de sujetos pasivos respecto de los cuales no existe en absoluto responsabilidad por deuda propia. La primera se refiere a quienes le ley considera tales, debido a una sustitución completa de los deudores directos (por sus relaciones con la administración financiera), hasta el punto de que, en caso de incumplimiento, el fisco reclama directamente el pago al responsable sustituto del verdadero deudor si afectar a éste si se logra el pago. Sin embargo, sólo cuando sea insolvente el deudor directo primitivo, el fisco podrá dirigirse contra el deudor sustituto, que siempre queda en último análisis como el deudor real del tributo en un sentido práctico, porque solamente respecto a él se encuentra una causa específica (capacidad contributiva) que justifique el cobro, que falta en relación con el deudor original sustituido por hipótesis insolvente.

5.- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria. También los sujetos pasivos que pertenecen a esta categoría responden de una deuda tributaria ajena, consecuencia de un vínculo común que los hace responsables solidariamente con el deudor efectivo del tributo. Se trata de una solidaridad derivada de la ley.

6.- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva. Los que deben pagar una deuda ajena a causa de un vínculo de carácter objetivo. Tal categoría también presenta una situación jurídica característica del derecho tributario, en el cual con frecuencia se presentan situaciones en que la propiedad,

o aun la simple posesión de un inmueble, hacen que el propietario o el poseedor sean responsables frente al fisco del pago del tributo que haya recaído en el pasado sobre el valor o la renta del predio, no obstante que debió cubrir personalmente quien fue propietario o poseedor en la época en que se causó el impuesto.

Otra clasificación que hace Hugo Carrasco⁵⁰ es la siguiente:

Los sujetos pasivos de las contribuciones son los siguientes:

- a) Sujeto jurídico. Quien tiene la obligación conforme a la ley de pagar impuestos.
- b) Sujeto económico. Es la persona que realmente paga los impuestos, aquel a que se le traslada la carga impositiva.
- c) Terceros. Son aquellos que responden por la deuda de otro, mas no tienen una obligación fiscal directa.

Clasificación que adopta nuestra legislación:

I. Sujeto pasivo directo. Persona física o moral que realiza el hecho imponible y a quien la ley obliga a realizar el pago de la contribución.

II. Sujeto pasivo con responsabilidad. Contemplado en el artículo 26 CFF, el cual a su vez se puede clasificar de la siguiente forma:

1) Sujeto pasivo con responsabilidad solidaria. Son las personas físicas o morales a quienes la ley obliga a pagar las contribuciones. Ellos no realizan el hecho imponible. Aquí el código faculta a la autoridad para exigir el pago de las contribuciones, ya que ambos son codeudores de un mismo crédito fiscal, la diferencia con el anterior es que este no realizó el hecho imponible. Fracciones I, II, III, V, y VI del artículo 26 del CFF.

⁵⁰ Carrasco Iriarte Hugo, Op. Cit. p. 192

2) Sujeto pasivo con responsabilidad objetiva. Es lo que la doctrina denomina responsabilidad por hechos de tercero. Este está obligado a pagar las contribuciones cuando adquiera bienes o negociaciones que el sujeto pasivo con responsabilidad directa no los hubiera pagado. Contemplado en la fracción IV del artículo en comento.

3) Sujeto pasivo con responsabilidad subsidiaria. Se refiere a aquellos que son responsables cuando una vez que se le requirió el cumplimiento del crédito al responsable directo no lo efectuó. Es requisito indispensable que primero se le requiera el cobro del crédito al responsable directo. Tal es el caso de las fracciones X, XI, XII, XIII, XIV, XV y XVII del artículo 26.

4) Sujeto pasivo con responsabilidad por garantía. Esta nace por voluntad de un tercero, ajeno al hecho imponible que por voluntad propia o por su giro adquiere ésta. Caso de las fracciones VIII y IX de este artículo.

A continuación transcribiremos el artículo 26 del CFF.

Artículo 26. - Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este código y su reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) no solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

b) cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del reglamento de este código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que este se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) no lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas

efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de estos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte de interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en el caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo y, en su caso, copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto correspondiente.

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1o. de la ley del impuesto al activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando estos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por los actos u omisiones propios.

XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 106 y 215 de la ley del impuesto sobre la renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XVI. (Se deroga).

XVII. Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que

la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el período o a la fecha de que se trate.

En anteriores renglones hablamos de la relación jurídico tributaria, subrayando el hecho que más que tratarse de una relación jurídica singular, se está en presencia de una multiplicidad de vínculos jurídicos entre los dos sujetos que intervienen en esta relación (sujeto activo y sujeto pasivo).

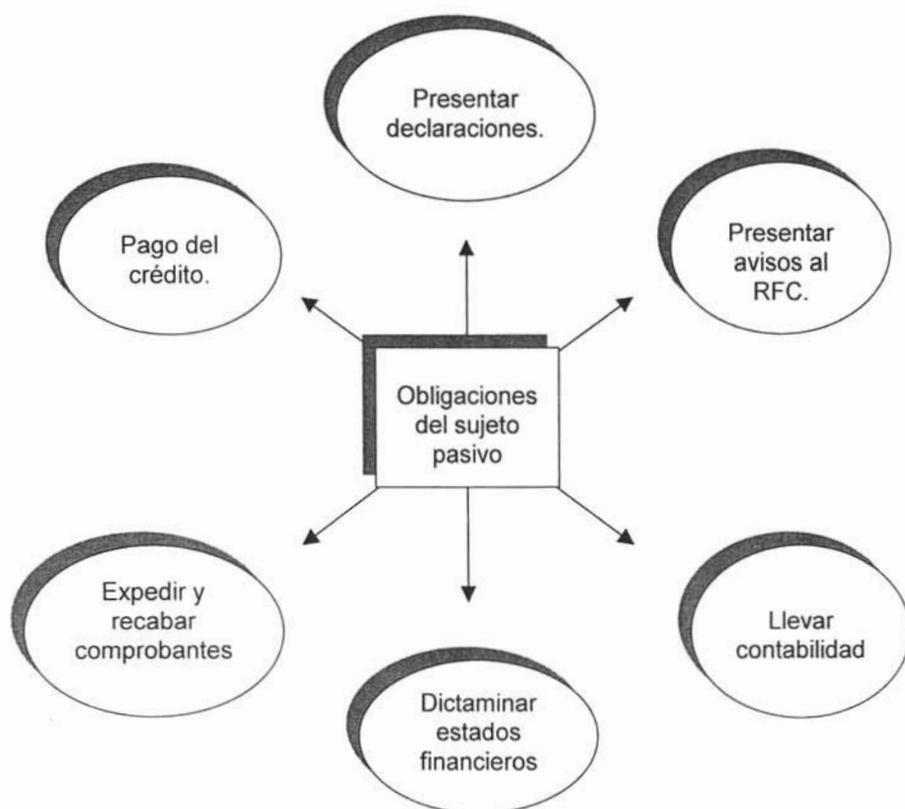
Bajo este contexto expresaremos que en uno de los extremos de la relación jurídica tributaria se encuentra el sujeto pasivo, entendiéndose por este como la persona que realiza el supuesto previsto por la ley, quedando así obligada a cumplir con una determinada prestación a favor del fisco.

Este sujeto pasivo también denominado contribuyente es el sujeto pasivo principal, es decir, quien realiza el hecho generador y cumple directamente con la obligación de ahí el nombre, pero también existen otros sujetos a los que la ley les reconoce el carácter de sujetos pasivos, que sin realizar el hecho generador están obligados a cumplir con una determinada prestación a favor del fisco, así tenemos a los sujetos pasivos por adeudo ajeno, sujetos pasivos por sustitución, sujetos pasivos por solidaridad y finalmente los sujetos pasivos por responsabilidad directa.

Ahora, debemos recordar que ya mencionamos que en toda relación jurídico tributaria surgen derechos y obligaciones tanto para el sujeto pasivo como

para el sujeto activo, por eso, mencionaremos los del sujeto pasivo. Realizaremos primero el cuadro y después lo explicaremos.

Las obligaciones de los sujetos pasivos las podemos separar genéricamente en seis grandes grupos:



Este cuadro, así como las obligaciones de este sujeto se pueden englobar de la siguiente manera: tiene dos clases de obligaciones que son la principal y las secundarias. La principal consiste en pagar el impuesto. Las obligaciones secundarias las podemos dividir en tres grupos:

1.- Obligaciones de hacer:

- a) Presentar declaraciones.
- b) Llevar libros de contabilidad.
- c) Llevar sistema contables autorizados por las autoridades fiscales.
- d) Llevar registros y documentación comprobatoria de los asientos, los que deberán conservarse por el término que establezca la ley.

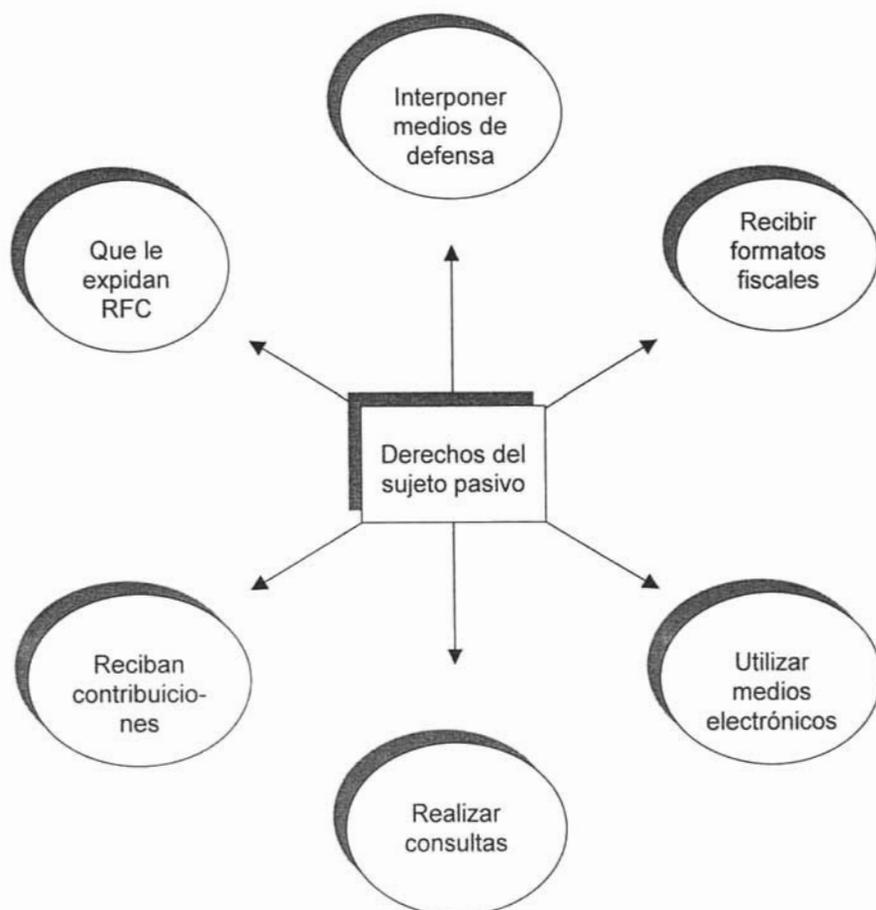
2.- Obligaciones de no hacer:

- a) El no hacer uso de documentos falsos en que se hagan constar operaciones inexistentes.
- b) El no omitir el entero de contribuciones que se hayan recaudado o retenido de los contribuyentes.
- c) No llevar doble juego de libros.

3.- Obligaciones de tolerar:

- a) Aceptar visitas domiciliarias.
- b) Permitir a las autoridades fiscales la revisión de la documentación contable que tenga relación con las obligaciones a cargo del contribuyente.
- c) Tolerar las medidas de control del fisco y colaborar en su ejecución.
- d) Permitir la intervención de la caja de la negociación, cuando así lo ordene la autoridad exactora para garantizar un crédito fiscal.
- e) Obligaciones de terceros. En el derecho tributario administrativo se establecen obligaciones a cargo de terceros, consistentes principalmente en proporcionar informes al fisco respecto de las operaciones gravadas que efectúen con otros contribuyentes.

Los derechos de los contribuyentes los podemos ejemplificar en el siguiente cuadro en seis grandes grupos:



2.2.2. Sujeto activo.

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política Federal contempla la existencia de cuatro sujetos activos, que son la Federación, el Distrito Federal o Entidades Federativas y los Municipios, todo esto dado a la organización política del Estado mexicano en una federación, en consecuencia, puede recaer simultáneamente en estos cuatro órganos, además de que sus gastos públicos de estas cuatro entidades se encuentran separados y claramente identificados uno del otro, y en consecuencia, ellas pueden al mismo tiempo concurrir a gravar con contribuciones a los gobernados, sin más límites que los establecidos en la propia constitución, a los que ya también nos referimos con anterioridad.

Además de estas autoridades también pueden asumir el carácter de sujetos activos de las obligaciones fiscales, los organismos fiscales autónomos, quienes por mandato legal asumen el carácter de sujetos activos de la obligación fiscal. El ejemplo de este tipo de organismos lo constituyen en México el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y el Instituto Nacional del Fondo de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT).

Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud; la Federación y las Entidades locales, salvo algunas limitaciones constitucionales pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos; en cambio , el Municipio, no puede fijar por si los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados, y el Municipio sólo tiene la facultad de recaudarlos. La fracción II del artículo 115 de la Constitución Federal dice: los municipios estarán investidos de personalidad jurídica y manejarán su patrimonio conforme a la ley.

A. La Federación.

En términos generales, la Constitución no hace una distribución de las fuentes tributarias entre los sujetos activos de la relación, por ello se considera a la facultad impositiva como concurrente entre los diversos sujetos activos contemplados en el artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Fundamental.

La opinión general e incluso sostenida por la Suprema Corte es que el fundamento constitucional de la facultad concurrente se encuentra en el artículo 124 de nuestra Carta magna, el cual dispone que todas las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados.

Sin embargo el maestro Raúl Rodríguez Lobato dice coincidir con la idea sustentada por Francisco de la Garza quien precisa: "Es una doctrina no discutida que la Constitución establece un sistema de concurrencia entre la Federación y los Estados en materia de tributación, con excepción de algunas materias reservadas exclusivamente a la Federación y algunas otras prohibidas a los Estados, sin embargo, en materia de tributación no existe un poder tributario reservado a los Estados, aún cuando la Constitución confiere algunos poderes tributarios exclusivos a la Federación. El fundamento constitucional de las facultades concurrentes no radica en el artículo 124 del Código Político Mexicano, sino en el artículo 40 de este ordenamiento, que dispone que es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de la Ley Fundamental; por ello, es en la autonomía y soberanía de los Estados donde radica el fundamento del poder tributario de éstos, puesto que es reconocido universalmente que la soberanía implica poder de tributación y que la

falta de dicho poder significa ausencia de soberanía. Además de que las fracciones de la III a la VIII del artículo 117 de la Constitución Federal significan un reconocimiento de que los Estados tienen un poder inherente y original de tributación.”⁵¹

El sistema tributario mexicano también ha sido definido por la Suprema Corte No obstante esto la Constitución Política Federal señala cuáles materias están reservadas a la Federación y las facultades del congreso para imponer las contribuciones, basta recordar lo establecido en la fracción VII y la fracción XXIX del artículo 73 constitucional. En los términos de la fracción VII el congreso tiene facultades para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. Pero, aun cuando ésta facultad es expresamente concedida a la Federación, los Estados también pueden establecer las contribuciones necesarias a cubrir sus presupuestos.

Por su parte la fracción XXIX del artículo 73 de la constitución consigna como facultad exclusiva de la Federación establecer contribuciones sobre determinadas materias, mismas que ya se comentaron con anterioridad.

De lo expuesto se puede interpretar que en los términos de las dos fracciones mencionadas la Federación tiene la facultad exclusiva de gravar ciertas fuentes o actividades y si de su rendimiento no basta para cubrir el gasto público puede imponer a través del congreso federal otras para cubrir el presupuesto, y estas son exclusivas, pero del mismo modo existen las concurrentes que como su nombre lo indica pueden ser gravadas tanto por la Federación como por los Estados.

⁵¹ Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit. pp. 134-135.

B. Las entidades Federativas.

Estas ejercen su poder tributario a través de los congresos locales, teniendo además las entidades federativas una doble función, ya que los municipios no cuentan con poder tributario, ellos son quienes legislan para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público de los ayuntamientos.

El poder tributario de los Estados se encuentra señalado en el artículo 124 constitucional al establecer que las facultades que no estén reservadas expresamente a los funcionarios federales se entiende reservada para las estatales.

Las reservas a su potestad tributaria están previstas en la fracción XXI del artículo 73 de la CPEUM, así como en las fracciones IV a VII del artículo 117, que prohíben los impuestos alcabalatorios.

Sin embargo, en ocasiones la situación financiera de los Estados no es buena, lo cual genera problema. Margáin señala que los problemas son los siguientes:⁵²

1. Como sólo la Federación puede gravar los bienes y recursos naturales a que alude el artículo 27 constitucional, tenemos que hay entidades federativas que no obstante ser ricas en dichos bienes y recursos naturales, carecen de capacidad económica.

⁵² Margáin Manatou Emilio, Introducción al estudio del derecho tributario, Ed Porrúa, 1ª. ed., México, 1989. pp. 245-248.

2. La delegación de facultades que en materia impositiva hicieron los Estados a favor de la Federación en 1942, consignada en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, ha constituido un impedimento para que aquellos puedan establecer su propio impuesto sobre la Renta, ya que no podrán gravar a todas las personas o empresas que obtienen rendimientos o utilidades, pues escaparían todas las que se dedican a las actividades señaladas por la citada fracción XXIX.

3. Otra causa que influye en la escasa capacidad económica de muchas entidades la tenemos en que hay ciudades de otros Estados que son centros de producción o de distribución que impiden el desarrollo de una industria o comercio propio de aquellas entidades.

4. Otro obstáculo para que los Estados puedan proveerse de recursos económicos lo constituye la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, que establece que es obligación de los ciudadanos contribuir a los gastos públicos tanto de la Federación, como de los Estados y Municipios en que residan, pues tal parece que los Estados, vista la prohibición constitucional que tiene de afectar la entrada de productos provenientes de otra entidad o del extranjero, no pueden gravar a personas que residan fuera de ese territorio, aun cuando en el mismo perciban todos sus ingresos o utilidades.

5. La solución que la Federación pretendió inicialmente dar al problema de que un mismo peso estuviese gravado en forma distinta por dos entidades y dos Municipios simultáneamente, era la de expedir leyes impositivas a la industria y al comercio a las que podían coordinarse los Estados que previamente derogasen los impuestos locales que gravarán las mismas actividades, otorgándoseles participaciones en la recaudación, lo cual significaba ahorro de gastos de control y administración para los Estados.

6. También contribuye a una mala recaudación por parte de las entidades federativas, de los impuestos que mantiene en vigor, la designación de tesoreros o directores de Hacienda que carecen de conocimientos de Derecho Tributario, aun cuando sean buenos prácticos de la legislación local.

7. Otra causa que determina las recaudaciones insuficientes de los Estados deriva de la desconfianza de los contribuyentes hacia los funcionarios locales.

8. En materia impositiva, no obstante que el sistema federal mexicano es similar al norteamericano, que todo lo no delegado se entiende reservado a los Estados, es más fácil precisar cuáles son las fuentes impositivas que pueden gravar los Estados, que determinar las que corresponden a la Federación.

Para dar una solución al problema de la distribución de fuentes tributarias entre la Federación y los Estados existen dos corrientes:

1ª. Que solo la Federación pueda establecer contribuciones y lo recaudado otorgue participación a los Estados.

2ª. Por el contrario, que solo los Estados puedan establecer contribuciones y de lo recaudado se otorgue participación a la Federación.

Al respecto todos los doctrinarios apuntan que ambas soluciones son igual de malas, pues destruirían el sistema federal, ya que si solo estuviera en alguno de los dos se perdería su independencia económica y quedaría a merced del otro.

C. El Municipio.

Los municipios son otros de los sujetos activos de la relación tributaria, estos, pueden exigir al contribuyente el entero de las contribuciones una vez que se realice el supuesto de causación de éstas.

Como ya se dijo, los municipios no tiene facultad propia para imponer contribuciones, si lo hacen será contrario a la constitución, ya que quienes tienen esa facultad son los congresos locales, quizás por eso estos son los de situación económica más precaria.

El Municipio en los términos del artículo 115 fracción IV administrarán libremente su hacienda:

Artículo 115. Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio Libre conforme a las bases siguientes:

...

IV. Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como los que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los Municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados.

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios a favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

D. El Distrito Federal.

Por decreto publicado el 25 de octubre de 1993 en el DOF, entró en vigor 30 días después de su publicación, modificándose totalmente el artículo 122 de la Constitución Política Federal para establecer la estructura de gobierno del Distrito Federal, con lo que nace una esfera de gobierno distinta.

Dentro de sus fuentes exclusivas que son las mismas de los Municipios están: Establecer contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles, incluyendo tasas adicionales y sobre los servicios públicos a su cargo.

Cabe destacar que en nuestra legislación no es definido el sujeto activo de la relación jurídico tributaria, solo se limita a mencionar quiénes son los sujetos activos, en el artículo 31 fracción IV Constitucional, por lo que nosotros lo definiremos.

Definimos al sujeto activo de la relación jurídico tributaria como: La autoridad que tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia ley, así como una serie de obligaciones a favor del sujeto pasivo.

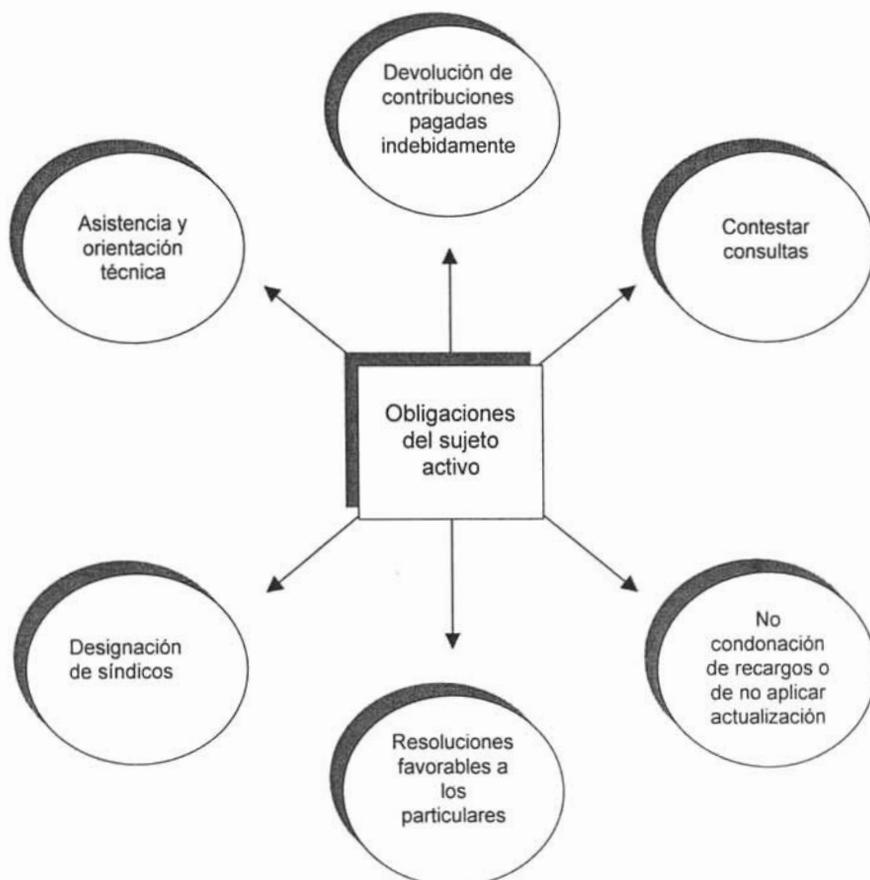
Estas obligaciones que tiene el sujeto activo en relación con el sujeto pasivo vienen a hacer mas complejas las relaciones tributarias entre ellos.

Como ya lo hemos mencionado estas obligaciones recíprocas entre el sujeto activo y el pasivo vienen a hacer la distinción de lo que es la obligación fiscal, en donde, únicamente tiene obligaciones el sujeto pasivo y el activo solo tiene la facultad de exigir.

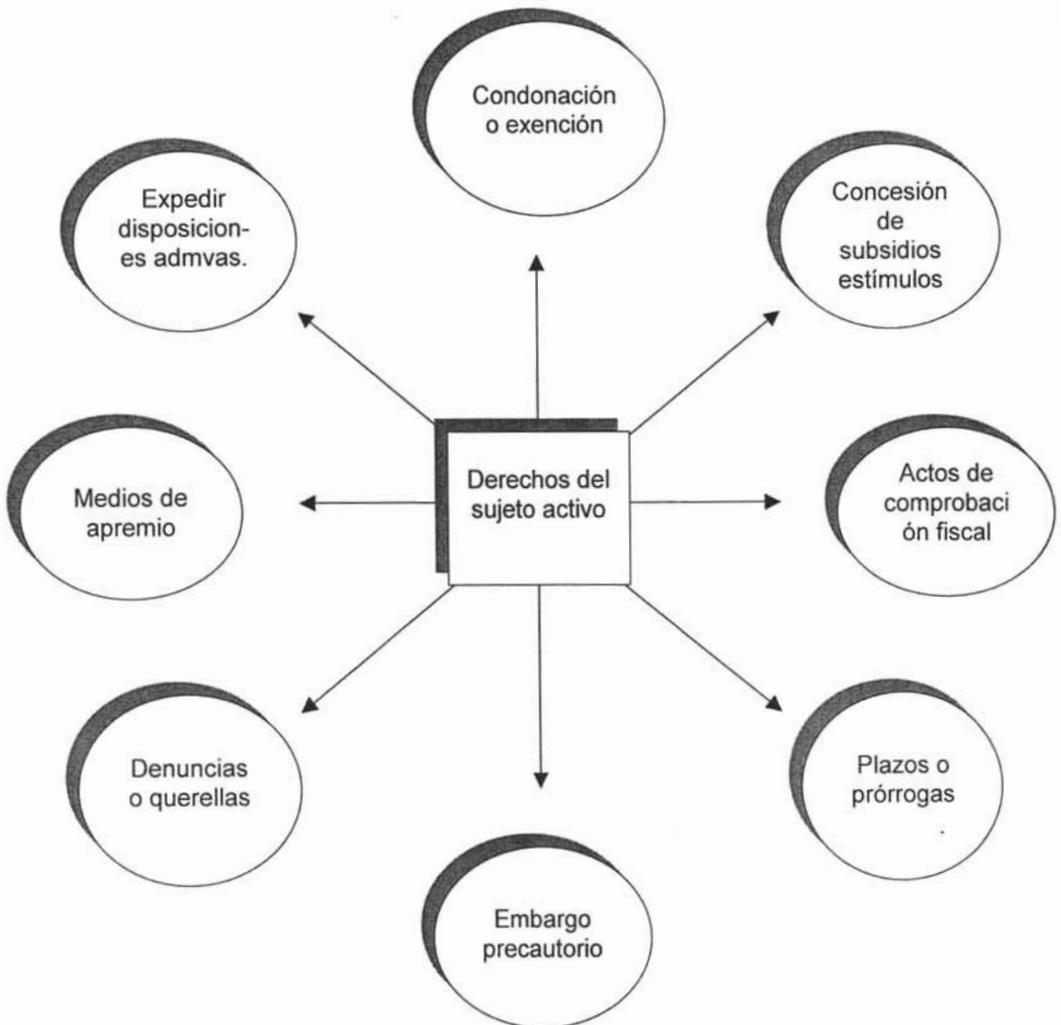
Como ejemplo de las obligaciones que tiene el sujeto pasivo se encuentran las siguientes.

Devolución de contribuciones pagadas indebidamente; asistencia y orientación técnica; contestar consultas; emitir resoluciones favorables a los particulares; prohibición de condonación de recargos o de no aplicar actualización de créditos fiscales, y la designación de síndicos, con el propósito de que los contribuyentes estén adecuadamente representados en la formulación que hagan las autoridades fiscales.

Las obligaciones de los sujetos activos las podemos separar genéricamente en seis grandes grupos:



Ahora separaremos genéricamente las facultades de los sujetos activos en ocho grupos:



2.3. Nacimiento de la obligación tributaria.

El nacimiento de la obligación fiscal es el elemento más importante de la relación jurídico tributaria, ya que puede en un momento dado existir la ley que establezca el presupuesto de la obligación (hecho imponible), puede haber autoridades fiscales y pueden existir presuntos sujetos pasivos de la obligación, pero mientras no se produzcan en la realidad los supuestos establecidos en la ley (hecho generador), la obligación no habrá nacido y por consiguiente no podrá producirse ninguna consecuencia jurídica.

En especial el momento del nacimiento de la obligación tributaria nos permite determinar cuál es la disposición legal aplicable, esto es, a partir de qué momento se hace exigible el crédito fiscal por parte de las autoridades fiscales, así como la extinción de sus facultades.

La doctrina coincide en forma absoluta en que la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

Así, podemos decir que las disposiciones legales vigentes en el momento en el que se coloca en la hipótesis prevista en la ley, son las aplicables. Sin embargo, en materia fiscal el momento del nacimiento de la obligación no coincide con el de su exigibilidad, ya que por su naturaleza requiere del transcurso de cierto plazo para que sea exigible como lo veremos más adelante.

2.4. Causación o devengo del tributo.

"En México, con el nombre de causación y en España y Sud-América con el nombre de devengo, nos referimos al momento exacto en que se considera completado, perfeccionado o consumado el hecho generador del tributo. Por consecuencia al momento exacto en que, por haberse consumado el hecho generador en todos sus aspectos, se produce el nacimiento de la obligación tributaria."⁵³

El Código Fiscal de la Federación regula el nacimiento de la obligación fiscal de la siguiente forma:

Artículo 6º CFF. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Este precepto está inspirado en la tesis expuesta por Mario Pugliese en su obra Derecho Financiero.

Narciso Sánchez Gómez indica: "Su nacimiento prácticamente está condicionado a que se produzcan en la realidad social las actividades industriales, comerciales, prestaciones de servicios, se obtengan las utilidades, ganancias, honorarios, premio, herencia, donaciones, permutas, se adquieran bienes, insumos, mercancías, servicios técnicos o asistenciales, se importen o exporten vehículos o bienes, asistencia técnica, marcas, patentes, se trate de tránsito por el territorio nacional de personas o cosas; cualquiera de dichos actos

⁵³ De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit. p. 546.

puede ser la circunstancia en que se sustente la configuración del comentado deber.”⁵⁴

Mario Pugliese señala: “para el nacimiento de la obligación tributaria se requiere la existencia de una ley u orden que prevea que al presentarse un hecho determinado nacerá una obligación a cargo del sujeto pasivo. Un hecho previsto en la norma jurídica como generador de la obligación en cuestión. No siempre existe en el derecho tributario la necesidad de que una norma legal se complemente con un acto administrativo que ordene el cumplimiento de la prestación; aún cuando se requiera ese acto, no podrá considerarse como elemento de la obligación fiscal, sólo será la ratificación y determinación en cantidad líquida del crédito fiscal, lo que es distinto de la existencia de la obligación tributaria originada con anterioridad desde el punto de vista legal. Por lo tanto el momento característico del nacimiento de la obligación tributaria es aquél en el que se manifiesta el hecho jurídico que de acuerdo con la ley condiciona la obligación del pago del contribuyente.

Así las cosas, no es necesario que la autoridad fiscal emita una resolución expresa para que se propicie el nacimiento de una contribución, pues ella surge automáticamente al realizarse en la práctica económica o social la hipótesis legal, y posteriormente ya habrá en caso necesario, de que una autoridad competente emita un acto administrativo para determinar y exigir el monto del tributo.

En otras palabras, el hecho imponible o propiciador del gravamen es la circunstancia, acontecimiento, hecho u operación hipotéticamente establecida en una norma jurídica, cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria concreta o específica, es decir, se trata del hecho material que se verifica en la vida social y que actualiza la hipótesis normativa.”⁵⁵

Por su lado, Doricela Mabarak recalca que: “Una vez que el Estado ha decretado mediante una ley, la vigencia de un tributo, se estará frente a la

⁵⁴ Sánchez Gómez Narciso, Op. Cit. p. 342.

⁵⁵ Pugliese Mario, Op. Cit. pp. 245-250

posibilidad de que se produzca el hecho generador de la obligación. El artículo 6º. Del Código Fiscal Federal de México establece al respecto que: Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Es decir, en el preciso momento en que una persona materialice o haga real la situación hipotética prevista por la ley fiscal estará adquiriendo la correspondiente obligación de pago.⁵⁶

Emilio Margáin Manatou afirma: "El momento de causación no es el mismo en todos los impuestos, pues varía según la naturaleza de ellos. En efecto, en los impuestos de producción, el crédito fiscal nace en los momentos en que se elaboran o fabrican los artículos a que la ley alude; en los impuestos de consumo, en el instante en que se adquieren o se consumen las mercancías gravadas; en los impuestos de enajenación de primera mano, el crédito fiscal se genera en el momento en que se enajenan por primera vez en el territorio nacional los bienes gravados; en los impuestos aduaneros – exportación e importación – los actos de causación se realizan en el momento en que salen del país o entran a él, las mercancías objeto del gravamen, etc.

Los créditos fiscales deben enterarse dentro del término que el legislador señala en la ley tributaria, el cual se establece no sólo en razón de comodidad del contribuyente, sino también en atención al momento en que mejor control pueda tener la Hacienda Pública del propio contribuyente.

Los créditos fiscales son exigibles una vez que ha transcurrido la fecha de pago, sin que ellos se hayan enterado; mientras no se venza o transcurra la época de pago, los créditos no pueden ser exigidos por el sujeto activo.⁵⁷

⁵⁶ Mabarak Cerecedo Doricela, Derecho financiero público, Ed. Mc Graw Hill, 1ª. ed, México, 1996. p. 152.

⁵⁷ Margáin Manatou Emilio, Op. Cit. p.288.

Quintana Valtierra⁵⁸ expone en relación con el nacimiento de la obligación tributaria lo siguiente:

En relación con los tres tipos de tributo o contribuciones:

1.- Impuestos:

La obligación tributaria nace cuando se realizan los hechos generadores previstos en la ley en forma de hipótesis de incidencia.

Por ejemplo, la obligación de pagar el impuesto sobre la renta nace en el momento en que una persona física o moral obtiene ingresos por el desarrollo de actividades empresariales (comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca).

2.- Derechos:

En este caso, la obligación tributaria surge en el momento en que se prestan los servicios administrativos. Recuérdese que los derechos son contraprestaciones exigidas por la ley, a cambio de la prestación de un servicio público.

3.- Las contribuciones especiales:

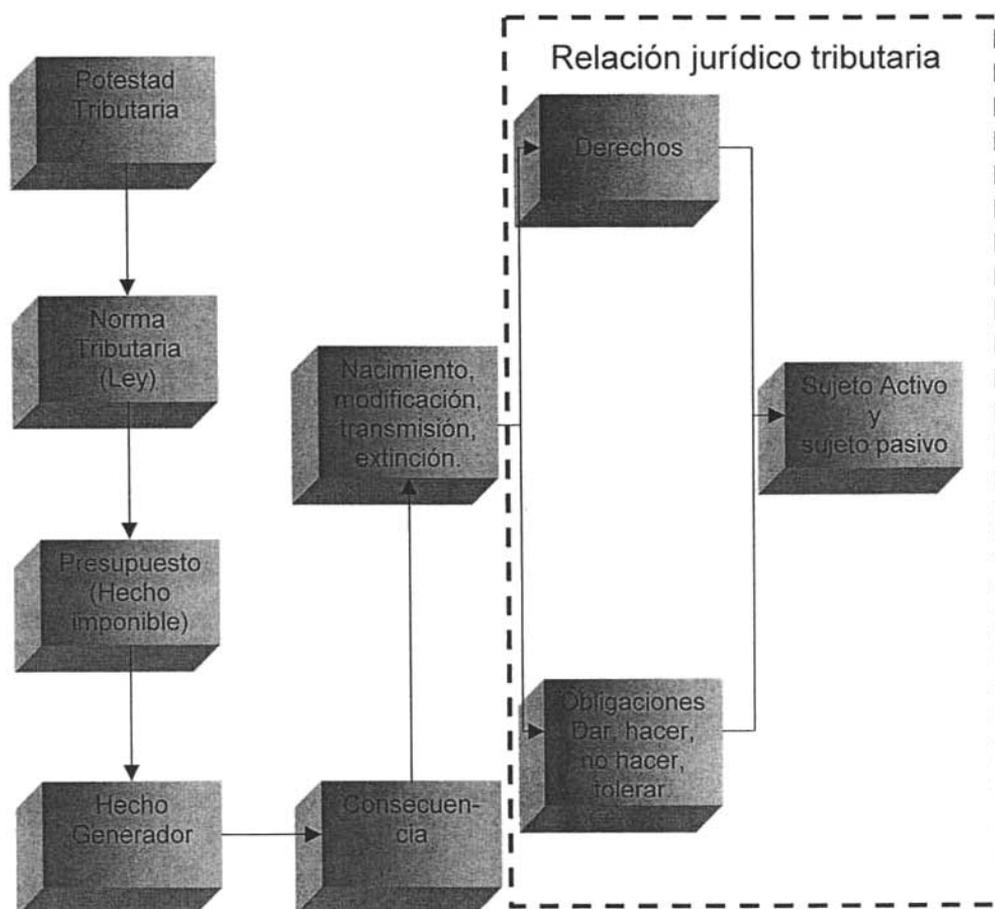
En este caso, la obligación tributaria surge según el tipo de contribución especial de que se trate. Así, por ejemplo, tratándose de contribuciones especiales de mejora, la obligación nace en el momento en que la ley que establece entra en vigor, independientemente de que se haya realizado o no la obra material que dará plusvalía al inmueble de un contribuyente, ya que el tributo nace por ministerio de la ley y no porque se realicen materialmente las obras públicas.

Contribuciones especiales de seguridad social. De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Seguro Social, este tipo de contribuciones surge en el momento en que se establece la relación laboral entre patrón y

⁵⁸ Quintana Valtierra Jesús, Derecho tributario mexicano, Ed. Trillas, 2ª. ed., México 1997. pp. 103-104.

trabajador. La determinación y liquidación del tributo se lleva a cabo en fecha posterior al nacimiento de la obligación.

Con el propósito de entender mejor el nacimiento de la obligación tributaria, así como la relación jurídico tributaria presentamos el siguiente cuadro:



CAPITULO TERCERO

ACTO ADMINISTRATIVO

3.1 Conceptos del acto administrativo.

En este capítulo mencionaremos, una vez que se han analizado los principales tópicos contributivos que representan la base constitucional del sistema tributario mexicano y en específico la relación jurídico tributaria, el acto administrativo, tanto en sus elementos como en sus requisitos contemplados en el Código Fiscal de la Federación.

Bajo este contexto precisaremos que la expresión acto administrativo era prácticamente desconocida antes de la Revolución Francesa, surge en Francia al deslindarse la Administración y la Justicia.

A pesar de las diferentes connotaciones con que ha sido definido el acto administrativo resulta sumamente importante mencionar algunas de ellas. Cabe señalar que la mayoría de los doctrinarios coinciden en que la noción del acto administrativo se perfila como la consecuencia más clara y perfecta del principio de legalidad, pues las autoridades solo pueden realizar lo que la ley les permite.

Iniciaremos con el concepto que nos da el licenciado Acosta Romero: "Manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general.

1. El acto administrativo supone la existencia de una decisión unilateral previa por parte del titular del órgano de la administración, o de la ejecución de esa decisión con independencia del contenido y de la forma que posteriormente adopte el acto, y de que, el mismo afecte al sujeto pasivo y sea bilateral o

multilateral; su origen es una decisión unilateral, por ejemplo un nombramiento de un Secretario de Estado.

2. Una vez adoptada la decisión unilateral, el paso siguiente es la expresión externa de la voluntad que también se realiza unilateralmente.

3. La decisión y la voluntad son del órgano administrativo competente que actúa a través de su titular y precisamente en uso de la potestad pública, lo que implica que el acto está fundado en Derecho.

4. Como acto jurídico, implica que puede crear, modificar, transmitir, reconocer, declarar o extinguir derechos u obligaciones; por lo tanto, puede tener una, varias o todas las anteriores consecuencias.

5. Persigue el interés general. Es indudable que en la acción administrativa, no puede perseguirse otro interés que el de la colectividad.⁵⁹

Andrés Serra Rojas apunta: "Es una declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento y de juicio, unilateral, concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutoria que emana de un sujeto: la administración pública, en el ejercicio de una potestad administrativa, que crea, reconoce, modifica, trasmite o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general."⁶⁰

Por su parte Alberto Pérez Dayán precisa: "Se entiende por acto administrativo toda declaración de voluntad unilateral y concreta, dictada por un órgano de la administración pública, en ejercicio de su competencia administrativa, cuyos efectos jurídicos son directos e inmediatos.

Resulta conveniente ahora, analizar el conjunto de elementos que esta definición indica:

1) Declaración de voluntad. Al igual que Díez, estimo pertinente y correcto hablar propiamente de una declaración de voluntad frente a lo que tradicionalmente se ha denominado una manifestación de voluntad; esto obedece

⁵⁹ Acosta Romero Miguel, *Teoría general del derecho administrativo*, primer curso, Ed. Porrúa, 16ª. ed, México, 2002. pp. 839-842.

⁶⁰ Serra Rojas Andrés, *Derecho administrativo*, primer curso, Ed. Porrúa, 21ª. ed., México, 2001. p. 226.

primero al contenido semántico que encierran ambos términos, es decir, mientras la declaración (del latín *declarus*), como expresión del razonamiento, viene a constituirse como una significación configurada e indudable de la voluntad del sujeto que la produce, la manifestación (del latín *manus fendere*) se traduce en la demostración de alguna cosa a través de hechos objetivos que, normalmente, quedan sujetos a la interpretación de los demás individuos.

Así, la declaración de voluntad, como razonamiento expreso e indudable del sujeto que la produce, se viene a significar como la forma más clara y accesible de comprensión al intelecto humano; por su parte, la manifestación de voluntad, si bien puede ser expresa como una declaración, también puede representarse a través de símbolos o conductas, lo que, evidentemente, puede resultar mucho más difícil de comprender por parte de los sujetos a quienes se dirige.

Incluso, un régimen como el que expresamente establece el artículo 16 de la Constitución Política, rechaza frontalmente todo acto de autoridad que no cumpla con el principio de legalidad, exigiendo, como se ha visto, que la voluntad del órgano de autoridad se exprese en un mandamiento escrito, de donde se sigue que la simple manifestación de tal voluntad, de no estar documentada, adolecería de un vicio de origen que la haría contraria a Derecho, mucho más válida que la simple manifestación.

2) Unilateral y concreta. Tal declaración de voluntad debe ser unilateral, es decir, sólo puede ser producto de la propia administración pública, sin que para su confección intervengan los gobernados.

3) Dictada por un órgano de la administración pública. La declaración unilateral y concreta de voluntad que caracteriza al acto administrativo debe, para ser tal, emanar de un órgano de la administración; la idea antecedente excluye, como se ve, a los actos jurídicos de los particulares (que no pueden entrañar ninguna voluntad administrativa); ni los actos materialmente administrativos dictados por órganos públicos no encuadrados en la administración (por órganos judiciales o legislativos).

4) En ejercicio de una función administrativa. El contenido de todo acto administrativo debe coincidir, siempre, con la naturaleza de la función administrativa.

5) Cuyos efectos jurídicos son directos e inmediatos. El acto administrativo, por su naturaleza propia, produce efectos jurídicos directos e inmediatos. Son directos porque emanan de él mismo, sin la necesidad de un acto posterior que los actualice. Son inmediatos porque surgen concomitantemente con la declaración de voluntad que los produce, esto es, no requieren de ningún pronunciamiento externo (legislativo o judicial) que los haga entrar en vigor.⁶¹

Ayluardo Saúl expone: "Es una rama del Derecho Público estudiosa de la relación dialéctica entre las necesidades colectivas del pueblo y su satisfacción; así como de la estructura y funcionamiento de las tareas de gobierno, en la rama ejecutiva, a cuyo cargo se encuentran aquéllas."⁶²

Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández definen al acto administrativo como: "La declaración de voluntad, juicio, conocimiento o de deseo realizado por la administración en ejercicio de una potestad administrativa, distinta de la potestad reglamentaria."⁶³

Narciso Sánchez Gómez indica: "El acto administrativo es una manifestación de voluntad que conforme a derecho debe realizar una autoridad administrativa competente en la esfera de sus atribuciones legales, y que tiende a crear, reconocer, confirmar, modificar o extinguir derechos y obligaciones en interés de la satisfacción de necesidades colectivas, sobre todo para lograr la eficiente prestación de servicios públicos que están a cargo del Poder Ejecutivo del Estado.

⁶¹ Pérez Dayán Alberto, Teoría general del acto administrativo, Ed. Porrúa, 1ª. ed., México, 2003. pp. 53-61.

⁶² Ayluardo Saúl, Lecciones sobre derecho administrativo, Ed. Universidad Autónoma Metropolitana, 1ª.ed., México, 1990. p. 35.

⁶³ García de Enterría, Eduardo y Tomás Ramón Fernández, Curso de Derecho Administrativo I, Ed. Civitas, 9ª. ed., Madrid, 1999. p. 534.

Representa el aspecto dinámico de la Administración Pública, la forma o manera de exteriorizar su voluntad, bajo un régimen jurídico de derecho público, y en esa actuación debe tomarse como regla del juego la observancia del principio de legalidad, dado que las autoridades administrativas sólo pueden hacer lo que la ley les permite, fundando y motivando todos sus actos.⁶⁴

Por su parte Antonio Carrillo Flores apunta: "Un acto administrativo es ejecutorio cuando la Administración Pública no necesita contar con el apoyo de las autoridades jurisdiccionales para proceder a ejecutar y exigir a los particulares aquello que en el acto administrativo está mandado u ordenado."⁶⁵

En lo particular Jorge Olivera del Toro declara: "El acto administrativo es aquel por medio del cual se exterioriza la función administrativa, siendo dicha función producto de la actividad del Estado.

Se puede considerar al acto administrativo desde tres puntos de vista: objetivo, subjetivo y material.

El punto de vista objetivo lo estima como una declaración o exteriorización intelectual de una voluntad administrativa.

Desde el punto de vista subjetivo es todo un acto emanado de un órgano administrativo. De ningún modo como la expresión de la voluntad psíquica del funcionario del que emana, sino la creación con la representación estatal. A ciertas entidades se les dota de potestad pública y entonces algunos actos de ellas pueden ser determinados como administrativos, porque el legislador las creó para ejercer esa función, sin que se extienda con mucha largueza.

A la consideración material corresponde, la de ser producto de la potestad administrativa que, en su ejercicio, se traduce en la creación de consecuencias de Derecho. El acto administrativo, funda, modifica o suprime una relación

⁶⁴ Sánchez Gómez, Narciso, Primer curso de derecho administrativo, Ed. Porrúa, 2ª. ed., México, 2000, p. 325.

⁶⁵ Carrillo Flores Antonio, La justicia federal y la administración pública, Ed. Porrúa, 2ª. ed., México, 1973, p. 74.

jurídica subjetiva, pero como emanación unilateral del Poder público. Desde este aspecto no importa qué órgano emita el acto.⁶⁶

Definición de José María Boquera Oliver: "Acto administrativo es, pues, la declaración de voluntad que crea unilateralmente e impone consecuencias jurídicas a un sujeto o sujetos por presumirse, con presunción iuris tantum, su legalidad.

Para la concepción subjetiva de lo administrativo, existen organizaciones o sujetos que son Administraciones públicas y todo lo de ellas o que a ellas se refiere es administrativo (organización, Derecho, etc). Por consiguiente todos los actos de la Administración serán actos administrativos. En esta concepción, la expresión actos de la administración pública resulta equivalente a la expresión actos administrativos.⁶⁷

Por último nosotros definiremos al acto administrativo como acto jurídico de la siguiente manera: Manifestación exterior de la voluntad que se hace con el fin de crear, transmitir, modificar o extinguir derechos y obligaciones, emanada del órgano de la administración pública competente en el ejercicio de sus funciones.

No debemos olvidar que esta manifestación exterior de la voluntad se propone satisfacer el interés general.

Para comprender mejor las diversas definiciones del acto administrativo expondremos el siguiente cuadro:⁶⁸

⁶⁶ Olivera Toro Jorge, Manual de derecho administrativo, Ed. Porrúa, 7ª. ed., México. 1997. pp. 141-142.

⁶⁷ Boquera Oliver José María, Estudios sobre el acto administrativo, Ed. Civitas, 5ª. ed., Madrid, 1988. pp. 18-20.

⁶⁸ Olivera Toro Jorge, Op. Cit. p. 148.

Puntos de vista. {
 Objetivo: declaración.
 Subjetivo: órgano.
 Material: produce consecuencias jurídicas.

Se excluyen como actos
 Administrativos. {
 Actos de gobiernos.
 Actos de derecho privado.

Cualidades y
 Características: {
 Ejecutoriedad,
 Legitimidad (presunción)
 Literalidad y
 Efectos jurídicos subjetivos.

3.2 Elementos del acto administrativo.

Aunque la ley es omisa en relación con el concepto de acto administrativo, no lo es así en cuanto a los elementos del acto administrativo; la Ley Federal de Procedimiento Administrativo en su artículo 3º. nos da una lista de elementos y requisitos del acto administrativo.

Artículo 3º. LFPA. Son elementos y requisitos del acto administrativo:

I. Ser expedido por órgano competente a través del servidor público, y en caso de que dicho órgano fuere colegiado, reúna las formalidades de la ley o decreto para emitirlo;

II. Tener objeto que pueda ser materia del mismo, determinado o determinable, preciso en cuanto a las circunstancias de tiempo y lugar, y previsto por la ley;

III. Cumplir con la finalidad de interés público regulado por las normas en que se concreta, sin que puedan perseguirse otros fines distintos;

IV. Hacer constar por escrito y con la firma autógrafa de la autoridad que lo expida, salvo en aquellos casos en que la ley autorice otra forma de expedición;

V. Estar fundado y motivado;

VI. (Se deroga).

VII. Ser expedido sujetándose a las disposiciones relativas al procedimiento administrativo previstas en esta ley;

VIII. Ser expedido sin que medie error sobre el objeto, causa o motivo, o sobre el fin del acto;

IX. Ser expedido sin que medie dolo o violencia en su emisión;

X. Mencionar el órgano del cual emana;

XI. (Se deroga)

XII. Ser expedido sin que medie error respecto a la referencia específica de identificación del expediente, documentos o nombre completo de las personas;

XIII. Ser expedido señalando lugar y fecha de emisión;

XIV. Tratándose de actos administrativos deben notificarse deberá hacerse mención de la oficina en que se encuentra y puede ser consultado el expediente respectivo;

XV. Tratándose de actos administrativos recurribles deberá hacerse mención de los recursos que procedan, y

XVI. Ser expedido decidiendo expresamente todos los puntos propuestos por las partes o establecidos por la ley.

Como podemos observar expresa una larga lista de los elementos del acto administrativo, pero trataremos de englobarlos en dos grandes clasificaciones:

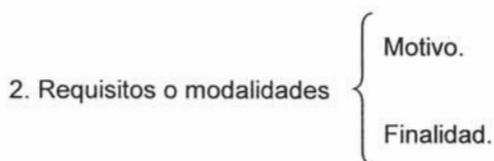
La doctrina administrativa clasifica a los elementos del acto administrativo en:

- | | |
|-------------------------|---|
| 1. Elementos subjetivos | {
Sujetos.
Competencia. |
| 2. Elementos objetivos | {
Objeto.
Motivo.
Finalidad. |
| 3. Elementos formales | {
Procedimiento.
Forma de declaración.
Notificación. |

La clasificación de elementos formales es seguida por el Lic. Andrés Serra Rojas.

Otra clasificación que encontramos entre los doctrinarios es la siguiente:

- | | |
|-------------------------|--|
| 1. Elementos esenciales | {
Sujeto.
Manifestación externa de autoridad.
Objeto.
Forma. |
|-------------------------|--|



Esta clasificación la sostiene el Lic. Acosta Romero Miguel y algunos de los doctrinarios.

3.2.1 Sujeto y competencia.

Comenzaremos por apuntar que tanto el sujeto como la competencia no son definidos por la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, pero si menciona al sujeto activo, tal y como lo afirma Acosta Romero.

Artículo 3°. LFPA. Son elementos y requisitos del acto administrativo:

I. Ser expedido por órgano competente a través del servidor público, y en caso de que dicho órgano fuere colegiado, reúna las formalidades de la ley o decreto para emitirlo.

El licenciado Miguel Acosta Romero precisa que en la relación jurídica administrativa existen siempre dos o más sujetos.⁶⁹

a) Sujeto activo, que en este caso es el órgano administrativo creador del acto.

b) Sujetos pasivos, son aquellos a quienes va dirigido o quienes ejecutan el acto administrativo; y que pueden ser otros entes públicos, personas jurídicas colectivas, o el individuo personal.

⁶⁹ Acosta Romero Miguel, Op. Cit. p. 846.

Cabe mencionar que como el titular del órgano que emite la resolución es un funcionario, su voluntad como persona física debe estar exenta de vicios para poder expresar la voluntad de la administración, por lo tanto, además de ser persona capaz civilmente y de tener la condición legal de funcionario, su actuación debe estar exenta de error, dolo, violencia e intimidación. Por otra parte, el órgano de la administración debe tener atribuidas las facultades necesarias para su actuación, es decir, debe ser competente..."⁷⁰

La competencia en derecho administrativo tiene una significación idéntica a la capacidad en derecho privado; es decir, el poder legal de ejecutar determinados actos. Constituye la medida de las facultades que corresponden a cada uno de los órganos de la Administración.

A pesar de ese idéntico significado, existen entre la competencia del derecho público y la capacidad del derecho privado diferencias sustanciales que expone Gabino Fraga:

"En primer término, la competencia requiere siempre un texto expreso de la ley para que pueda existir. Mientras que en el derecho privado la capacidad es la regla y la incapacidad la excepción, en el derecho administrativo rige el principio inverso; es decir, que la competencia debe justificarse expresamente en cada caso. La única forma de garantía es la exigencia de una ley que autorice la actuación del poder público.

Como segunda característica de la competencia, que la distingue de la capacidad del derecho privado, se encuentra la de que el ejercicio de aquella es obligatorio en tanto que el ejercicio de la capacidad queda al arbitrio del particular. La explicación de esta característica radica en que la competencia se otorga para que los órganos puedan cumplir las atribuciones que el Estado tiene encomendadas, es decir, para que pueda dar satisfacción a necesidades

⁷⁰ Delgadillo Gutiérrez Humberto, Elementos del derecho administrativo, Ed. Limusa, 3ª. Reimpresión, México, 1991. p. 174.

colectivas. Del tal manera que siempre que éstas lo exigen los órganos del Estado deben hacer uso de su competencia. La capacidad, por el contrario, se da en interés de la persona a quien se le reconoce, de tal modo que ésta voluntariamente decide de su ejercicio.

Una tercera característica es la de que la competencia generalmente se encuentra fragmentada entre diversos órganos, de tal manera que para la realización de un mismo acto jurídico intervienen varios de ellos. La garantía para el buen funcionamiento de la administración pública exige la intervención de diversos órganos, que recíproca y mutuamente se controlen y que eviten que el interés particular de alguno de los titulares de esos órganos pueda ser el motivo para una actuación que afecte derechos de particulares.

Un cuarto carácter de la competencia es el de que ella no se puede renunciar ni ser objeto de pactos que comprometan su ejercicio, porque la competencia no es un bien que esté dentro del comercio, que pueda ser objeto de contrato, sino que tiene forzosamente que ser ejercitada en todos los casos en que lo requiera el interés público.

Finalmente, es característico de la competencia el que ella es constitutiva del órgano que la ejercita y no un derecho del titular del propio órgano. De tal manera que el titular no puede delegar ni disponer de ella sino en caso de que la propia ley lo consienta.⁷¹

García de Enterría apunta: "No basta con que el acto proceda de una Administración y se dicte a través del órgano competente; es menester también que la persona o personas físicas que actúen en la correspondiente declaración como titulares de ese órgano ostenten la investidura legítima de tales (nombramiento legal, toma de posesión, situación de actividad o ejercicio, suplencia legal en su caso), no tengan relación personal directa o indirecta con el fondo del asunto de que se trate, esto es, mantengan íntegra su situación

⁷¹ Gabino Fraga, Op. Cit. pp. 267-269.

abstracta de imparcialidad por no estar incursos en los deberes legales de abstención y recusación."⁷²

La Suprema Corte ha sostenido el siguiente criterio:

COMPETENCIA. FUNDAMENTACION DE LA. Haciendo una interpretación conjunta y armónica de las garantías individuales de legalidad y seguridad jurídica que consagran los artículos 14 y 16 constitucionales, se advierte que los actos de molestia y privación requieren, para ser legales, entre otros requisitos, e imprescindiblemente, que sean emitidos por autoridad competente y cumpliéndose las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica; lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello está legitimado, expresándose como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que la autoridad respectiva lo suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, pues de lo contrario se dejaría al afectado en estado de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculta a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emita, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si la actuación de ésta se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo, y si éste es o no conforme a la ley, para que, en su caso, esté en aptitud de alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo en el carácter con que lo haga, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecua exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la ley secundaria o con la Ley Fundamental.

Novena época.

Amparo directo 1932/89. Sistemas Hidráulicos Almont, S.A. 29 de noviembre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. Antonieta Azuela de Ramírez. Secretario: Marcos García José.

Amparo directo 1932/89. Sistemas Hidráulicos Almont, S.A. 29 de noviembre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. Antonieta Azuela de Ramírez. Secretario: Marcos García José.

⁷² García de Enterría, Eduardo y Tomás Ramón Fernández, Op. Cit. p. 540.

Amparo en revisión 2422/90. Centro de Estudios de las Ciencias de la Comunicación, S.C. 7 de noviembre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. Antonieta Azuela de Ramírez. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

Amparo directo 2182/93. Leopoldo Alejandro Gutiérrez Arroyo. 20 de enero de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Amado Yáñez. Secretario: Mario Flores García.

Amparo directo 1102/95. Sofía Adela Guadarrama Zamora. 13 de julio de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Amado Yáñez. Secretario: Mario Flores García.

3.2.2 Voluntad.

En relación con la voluntad la ley menciona lo siguiente:

Artículo 3º. LFPA. Son elementos y requisitos del acto administrativo:

...

IX. Ser expedido sin que medie dolo o violencia en su emisión.

"La declaración de voluntad es el elemento del acto jurídico, ya que el efecto jurídico es deseado por el sujeto administrativo. Sin embargo, se ha dicho que hablar de voluntad en el orden administrativo es una incorrección, porque el órgano no la tiene. La causa creadora del acto se encuentra en una norma y se justifica por su validez. Todo acto administrativo se forma con una conducta voluntaria realizada dentro de normas legales por el titular investido de las funciones del órgano. Sin estar viciada en alguna forma, por ello, es elemento del mismo la declaración de voluntad. Ella debe estar exenta de error, dolo o violencia. El error consiste en la discordancia entre el acto y la realidad. La violencia en la coacción física o moral. El dolo es cualquier maquinación para producir un acto contrario a las disposiciones legales."⁷³

⁷³ Olivera Toro Jorge, Op. Cit. pp. 152-153.

Del mismo modo Narciso Sánchez Gómez la define de la siguiente manera: " Es la exteriorización del acto administrativo, esto es, la realización de lo querido, o lo que se busca, pues todo acto jurídico se forma con una conducta voluntaria realizada dentro de las normas legales por el titular de una dependencia o entidad pública investida de funciones de interés social..."⁷⁴

Miguel Acosta Romero considera que la voluntad de la administración debe reunir determinados requisitos tales como:

- a) Debe ser espontánea y libre;
- b) Dentro de las facultades del órgano;
- c) No debe estar viciada por error, dolo, violencia, etc; y
- d) Debe expresarse en los términos previstos en la ley.

Rafael Martínez Morales afirma: "La manifestación externa o declaración de voluntad es la expresión de una decisión del órgano administrativo, pronunciada en cualquier sentido, que provoca consecuencias de derecho de tipo subjetivo."⁷⁵

Bajo este contexto podemos afirmar que el acto administrativo es un acto jurídico y que los vicios o defectos que puedan afectar a la voluntad administrativa son vicios del propio acto, que también afectan su validez, formando así parte integrante de su conjunto y no es como lo afirman algunos doctrinarios una causa externa. No obstante esto el artículo 3º de la LFPA no la reconoce como un elemento esencial del acto administrativo.

⁷⁴ Sánchez Gómez Narciso, Op. Cit. p. 330.

⁷⁵ Martínez Morales Rafael, Derecho administrativo 1er y 2º cursos, Ed. Oxford. 4ª. ed., México, 2000. p. 236.

En relación con la manifestación externa de la voluntad el jurista Miguel Acosta Romero efectúa el siguiente cuadro:⁷⁶

Manifestación
externa de la
voluntad.
(Art. 3º. f. I)

Debe ser espontánea, libre.
Dentro de las facultades del órgano no
debe ser viciada, por error, dolo, violencia, etc.
Debe expresarse en los términos previstos en la
ley.
Debe ser posible física y jurídicamente.
Debe ser lícito.
Debe ser realizado dentro de las facultades que
le otorga la competencia del órgano
administrativo que lo emite.

3.2.3 Objeto.

La ley es precisa al mencionar cuál es el objeto del acto administrativo y así lo menciona en la fracción II del Artículo 3º de la LFPA.

Artículo 3º LFPA. Son elementos y requisitos del acto administrativo:

...

II. Tener objeto que pueda ser materia del mismo, determinado o determinable, preciso en cuanto a las circunstancias de tiempo y lugar, y previsto por la ley.

⁷⁶ Acosta Romero Miguel, Op. Cit. p. 843.

"El objeto consiste en producir efectos de derecho, como pueden ser crear, transmitir, modificar o extinguir situaciones jurídicas individuales."⁷⁷

Acosta Romero opina que el objeto del acto administrativo puede dividirse en objeto directo o inmediato y objeto indirecto o mediato:

"a) Objeto directo o inmediato. Es la creación, transmisión, modificación, reconocimiento o extinción de derechos y obligaciones dentro de la actividad del órgano administrativo y en la materia en la que tiene competencia.

b) El objeto indirecto o mediato será realizar la actividad del órgano del Estado, cumplir con sus cometidos, ejercer la potestad pública que tiene encomendada."⁷⁸

El contenido u objeto del acto administrativo se asimila a aquello que con él, la autoridad ha querido disponer, ordenar o autorizar.

La doctrina ha sido pacífica en aceptar que el contenido u objeto de un acto administrativo es perfectamente divisible en tres partes; una de índole natural, intrínseca del propio acto que sirve para caracterizarlo, es decir, es la sustancia del mismo que lo hace diferente a otros de su género ; la segunda, del orden implícito que, hallándose en el acto administrativo, proviene de una disposición legal aplicable, o sea, existe en el acto sin haber sido expresada en él, por así estar impuesta por el ordenamiento legal vigente; y por último, una tercera parte, denominada eventual que, aun y cuando integra su contenido, puede o no figurar en el acto administrativo, estando también permitido, con ello, variar el significado de algunas partes implícitas del contenido, cuando la ley así lo permita."⁷⁹

⁷⁷ Nava Negrete Alfonso, Derecho administrativo mexicano, Ed. Fondo de cultura económica, 2ª. Reimpresión, México, 1999. p. 292.

⁷⁸ Idem, pp. 851-852.

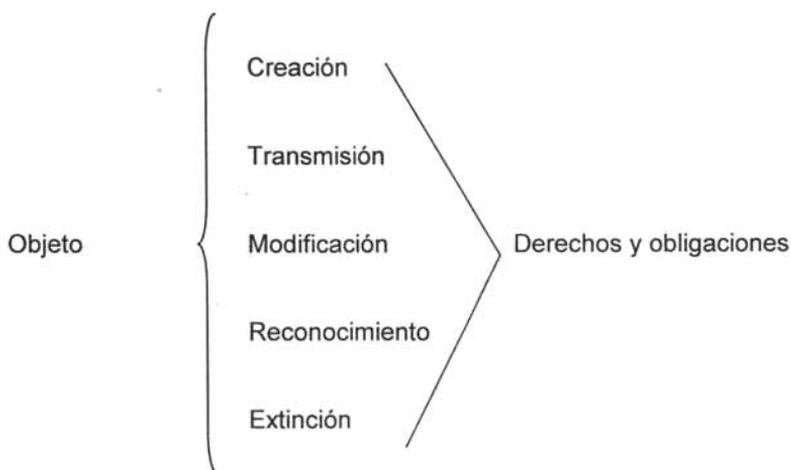
⁷⁹ Pérez Dayán Alberto. Op. Cit. p. 121.

Jorge Olivera Toro lo define de la siguiente forma: "El objeto se identifica con el contenido del acto, es en lo que consiste la declaración administrativa, indica la sustancia del acto jurídico y sirve para distinguir un acto de otro, como multa, concesión, requisa, etc."⁸⁰

El objeto también se identifica con el contenido de los actos administrativos, mismo que debe ser:

- a) Determinado o determinable.
- b). Posible física y jurídicamente, o estar en el comercio.
- c). Lícito, cierto, cuando la ley lo permite, y no lo prohíba, salvo el caso de facultades.

Encontramos diversas definiciones del objeto del acto administrativo, pero la mayoría coincide en lo siguiente:



⁸⁰ Olivera Toro Jorge, Op. Cit. p. 153.

3.2.4 Motivo.

Artículo 3º. LFPA. Son elementos y requisitos del acto administrativo:

...

V. Estar fundado y motivado;

VII. Ser expedido sin que medie error sobre el objeto, causa o motivo, o sobre el fin del acto.

Como ya lo mencionamos, algunos autores sostienen que el motivo no es un elemento del acto administrativo, sino una modalidad, dentro de los que sostienen este punto de vista están Acosta Romero, Ayluardo Saúl, entre otros (aun en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo no se precisa si se trata de un elemento o un requisito de este). Por otra parte, una gran parte de la doctrina sostiene que tanto el motivo como el fin son elementos del acto.

Comenzaremos por dar la definición de motivo de la primer corriente que indicamos:

Acosta Romero define al motivo: "Es el conjunto de circunstancias de hecho y de derecho que preceden al acto administrativo. Si se refiere al acto, es el conjunto de circunstancias de hecho o de derecho que preceden el acto administrativo y que deben existir objetivamente."⁸¹

Siguiendo una corriente doctrinal mayoritaria opinan que el motivo y la finalidad sí son elementos del acto administrativo, entre ellos:

Miguel Galindo Camacho apunta que: "El motivo del acto administrativo, está constituido por los hechos que le dan origen y que constituyen los antecedentes que le provocan, dando lugar a su nacimiento.

⁸¹ Acosta Romero Miguel, Op. Cit. p. 854.

En un régimen de derecho, los actos de autoridad tiene como límite condición, respecto a los administrados particulares, que el acto debe estar contenido en un escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento, como lo establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, abarcando, en consecuencia, a toda autoridad, bien sea ordenadora o ejecutora del acto, pues ambas tienen obligación de motivar su actuación, siendo el acto de la autoridad ordenadora el motivo del acto de la ejecutoria, y el motivo del acto de la autoridad ejecutora está representado por la causa legal y de hecho que le provoca.⁸²

Serra Rojas recalca: "El motivo o la motivación del acto administrativo es el antecedente de hecho o de Derecho que provoca y funda su realización."⁸³

Por su parte Alberto Pérez Dayán pronuncia: "Es motivo del acto administrativo aquella circunstancia, o conjunto de ellas, ya de hecho o de Derecho, que justifican en cada caso la emisión de aquél.

Fuertemente ligados entre sí, coexisten el concepto de motivo o causa del acto administrativo, con el de motivación del mismo que, sin embargo, resultan diferentes porque la motivación de un acto de autoridad, exigida como condición de seguridad jurídica por la Constitución Federal, se hace consistir en el juicio que expresa el órgano público actuante al apreciar el motivo y al relacionarlo con la ley aplicable."⁸⁴

Aparentemente el motivo se da antes que el acto mismo, pero no es así, forma parte esencial de él. Podemos decir que es la razón misma de ser del acto, pues se sirve de él.

⁸² Galindo Camacho Miguel, Derecho administrativo, tomo I, Ed. Porrúa, 3ª. ed., México, 2000. pp. 210-211.

⁸³ Serra Rojas Andrés, Op. Cit. p. 262.

⁸⁴ Pérez Dayán Alberto, Op. Cit. p. 121.

Para finalizar recalcaremos que el motivo, es el antecedente que provoca y fundamenta la realización del acto administrativo.

3.2.5 Finalidad.

Artículo 3º. LFPA. Son elementos y requisitos del acto administrativo:

...

III. Cumplir con la finalidad de interés público regulado por las normas en que se concreta, sin que puedan perseguirse otros fines distintos.

De acuerdo con esta fracción y con la doctrina la finalidad del acto administrativo debe entenderse que persigue el interés general o el bien común. Pues si persiguiera el titular del órgano administrativo una finalidad distinta o personal, da lugar al acto llamado desviación de poder, siendo causa de anulación del acto.

Así el artículo 238 del CFF menciona como causales de nulidad las siguientes:

Art. 238 CFF. Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

...

V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades...

Es principio general que la finalidad concreta no debe ser arbitraria ni abusiva, por lo contrario debe estar orientada en vista a la consecución de un interés público que justifique la existencia de un órgano de autoridad.

"La finalidad de todo acto administrativo se constituye como el resultado, mediato o inmediato, que persigue la voluntad administrativa al dictarlo.

Es evidente, como se ha indicado, que la finalidad de todo acto administrativo es la de crear consecuencias jurídicas pero, a diferencia de ese sentido abstracto, el sentido concreto de tal finalidad se traduciría, entonces, en activar la maquinaria administrativa al surtirse una especie de efectos jurídicos que se relacionan directamente con la voluntad del ente que la produce; dicho de otra manera, la finalidad de cada acto administrativo, si bien siempre lo será la creación de un efecto jurídico determinado, éste habrá de depender, en cada caso, de la intención que oriente la voluntad administrativa al dictar el acto de que se trate."⁸⁵

Boquera Oliver precisa lo siguiente: "El fin, como elemento del acto administrativo, es aquello que pretende la voluntad del titular de poder administrativo con los efectos jurídicos que unilateralmente crea e impone. Toda declaración de voluntad persigue una finalidad. La manifestación de voluntad sin un fin constituye un imposible psíquico."⁸⁶

Todo acto administrativo tiene un fin general, por cuanto es interés de la colectividad, y un fin propio o específico, que le orienta. A veces las mismas leyes o reglamentos lo precisan, tratando de evitar que la autoridad siga propósitos ajenos a la política de tales ordenamientos. Aun cuando se omita ésta precisión en el ordenamiento general, está claro que la administración por medio de sus autoridades no puede perseguir más que fines colectivos, nunca para satisfacer intereses egoístas que dañen a la sociedad."⁸⁷

⁸⁵ Idem. Pp. 121-122.

⁸⁶ Boquera Oliver, Op. Cit. p. 78.

⁸⁷ Nava Negreta Alfonso, Op. Cit. p. 293.

Galindo Camacho declara: "La doctrina sobre la materia ha incurrido en el error de tipificar al fin del acto administrativo, señalando las características, no solamente positivas, o en forma positiva, sino en forma negativa, que debe reunir el fin del acto administrativo, que son, entre otras las siguientes:

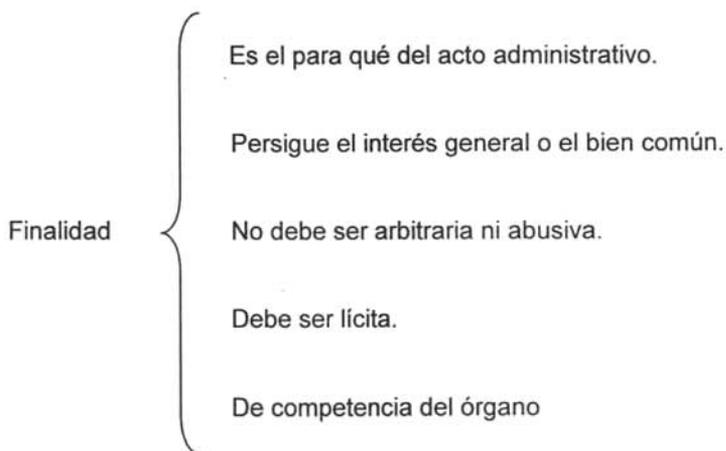
1º. El órgano de autoridad solamente puede perseguir un fin de interés general.

2º. El órgano de autoridad solamente debe perseguir una finalidad establecida en la ley, nunca en oposición a ésta.

3º. El fin del acto administrativo debe ser lícito, de interés general y de la competencia del órgano.

4º. El fin además sólo debe perseguirse por medio de los actos establecidos por la ley para el caso."⁸⁸

Todo esto lo podemos resumir en el siguiente cuadro:



⁸⁸ Galindo Camacho Miguel, Op. Cit. p. 212

3.2.6 Requisitos de los actos administrativos según el CFF.

Además de los requisitos tanto constitucionales (artículos. 16 y 14). relativos al acto administrativo, así como los que menciona el artículo 3º de la LFPA, a continuación enunciaremos los señalados en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

El Código Fiscal de la Federación de 1981 estableció como requisitos del acto administrativo hasta diciembre de 2003 los siguientes:

Artículo 38 CFF. Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución objeto o propósito de que se trate.

IV. Ostentar la firma del funcionario competente y en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que vaya dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

Actualmente este elemento formal del acto administrativo, mismo que está integrado por la observancia del procedimiento prescrito para la elaboración del acto, su expresión por escrito y su comunicación a los interesados, fue reformado a principios del 2004, quedando de la siguiente manera:

Artículo 38 CFF. Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que vaya dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

Dicha reforma se debió a la adhesión que se hizo al mismo ordenamiento en materia de medios electrónicos, en particular en materia de notificación, misma que se puede realizar a partir de este año a través de medios electrónicos, por lo tanto es de suma importancia analizar este precepto para nuestra investigación.

Es tan importante que se cumpla con estos requisitos, que el artículo 238 del CFF en la fracción II dispone:

Artículo 238. Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

...

II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.

Con el fin de estudiar mejor este artículo lo dividiremos en los siguientes puntos:

A. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Respecto a la constancia del acto por escrito, su importancia es manifiesta, ya que es el medio en que se expresa la existencia de la voluntad administrativa.

Al respecto el artículo 38 del CFF en su fracción I lo contempla como el primer requisito del acto administrativo.

Artículo 38 CFF. Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Este precepto se complementa con lo referido en el artículo 16 Constitucional.

Artículo 16 Constitucional:

Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

La declaración de voluntad siempre debe dictarse en la forma y términos que la ley vigente ordene, ordinariamente la forma como vehículo de materialización de la voluntad administrativa, es del orden escrito, solo en casos excepcionales se permite que sea oral, tal es el caso, de las órdenes impartidas a los órganos subalternos de aquél que la produce, sin embargo, por exigencia de la Constitución, si el acto administrativo incide en la esfera de derechos de los gobernados, invariablemente deber ser por escrito.

La autoridad o el funcionario público exterioriza la voluntad del órgano administrativo siguiendo ciertas formas que la doctrina y la legislación reconocen y que son de dos tipos, ya sea expresa o tácita.

La forma expresa, acepta varias modalidades, la más común y ordinaria es la escrita. Casi todos los actos administrativos se conocen por medio de escritos llamados oficios (artículo 16 constitucional).

La expresión verbal, afirma por su parte Nava Negrete: "es de poco uso y de comprobación casi imposible, como forma del acto administrativo (tal vez ordenes militares, ordenes de los superiores jerárquicos a su personal en áreas burocráticas).

Tácita es otra forma de expresión del acto, de resoluciones administrativas, no generalizada en las leyes administrativas, pero sí en la LFPA, artículo 17. Fue reservada a la materia fiscal, en la que se le conoce como

negativa ficta. En el derecho administrativo francés, su origen, se le denominó silencio administrativo.

Cuando las autoridades administrativas dejan pasar el tiempo, años a veces, sin atender ni resolver las solicitudes, peticiones o inconformidades de los particulares, estos últimos se quedan en la más completa incertidumbre e indefensión.”⁸⁹

La forma escrita siempre constituyó un factor rígido a la vista de los administrados y no existe duda que contribuyó a delimitar considerablemente la actitud de las autoridades subordinadas sobre su materia. La adopción de esta regla facilita el funcionamiento de las oficinas y el examen rápido de los expedientes o mejor aún, con el manejo de los medios electrónicos a partir de este año se está intentando facilitar, aún más, todas las actuaciones de la autoridad.

B. Señalar la autoridad que lo emite.

Artículo 38 CFF. Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

...

II. Señalar la autoridad que lo emite.

Rafael Martínez Morales define a la autoridad como: “Toda persona investida de potestad de mando frente a los administrados o internamente dentro de un órgano público.

⁸⁹ Nava Negrete, Op. Cit. p. 295.

De manera amplia, señalemos que se puede considerar como autoridad a los individuos que, mediante órganos estatales competentes, están en posibilidad de tomar y ejecutar decisiones que afecten a los particulares u ordenar que sean ejecutadas dichas decisiones.⁹⁰

La Constitución recalca que todo acto de molestia debe ser emitido por la autoridad competente, pues si lo dictara una autoridad que no debe ser nulo, tal y como lo menciona la fracción II del artículo 238, pues es un requisito esencial del acto administrativo.

Así mismo, ciertos doctrinarios tales como Narciso Sánchez Gómez apuntan que la competencia del órgano que formula el acto es parte de la forma mas no de la formalidad de este.

C. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

Artículo 38 CFF. Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

...

III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución objeto o propósito de que se trate.

Al igual que la constitución y la fracción V del artículo 3º de la LFPA reconocen como elemento esencial del acto administrativo la fundamentación y motivación.

⁹⁰ Martínez Morales Rafael, Op. Cit. 235.

Sea cual fuere de los tres ordenamientos se entenderá que la fundamentación se refiere a la obligación que tiene la autoridad de citar o invocar los preceptos legales conforme a los cuáles el ordenamiento jurídico les permitió realizar el acto que se está dirigiendo al particular.

Por motivación se considera otra obligación a cargo de la autoridad de señalar cuáles son las circunstancias que originaron el acto.

Además deberá mencionar el objeto o propósito de que se trate, tanto que el propósito es el fin que se persigue con su emisión, como ya lo mencionamos es el "para qué" de su emisión.

D. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido.

Artículo 38 CFF. Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

...

IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que vaya dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

Al respecto el maestro Miguel Acosta Romero precisa: "Como elemento o requisito novedoso, la Ley establece en el artículo 3º Fracción IV la firma autógrafa de la autoridad, cosa importante y que sólo es el reconocimiento de lo que la doctrina, la costumbre y la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación han considerado que es un requisito de forma en los documentos tanto del gobierno Federal, los locales y municipales, como de los particulares, y que ahora está incorporado en la mencionada Ley, para las autoridades, como requisitos de forma no sabemos si es requisito o elemento pues la LFPA no lo determina.

Respecto de la firma autógrafa que señala el Artículo 3º Fracción IV, cabe decir que implica el hecho de tratarse de una inscripción manuscrita puesta en el papel de una manera particular hecho con el ánimo de obligarse al reconocimiento del contenido del escrito en que se estampe, y la firma autógrafa se supone que es la de puño y letra de quien estampa la firma."⁹¹

Coincidimos con el licenciado Acosta Romero en el aspecto relativo al problema que se suscita cuando la LFPA no aclara la firma por medios mecánicos o electrónicos, es omisa, pues puede causar problemas por la exigencia de este artículo aplicado a la realidad social, ya que es innegable que la tecnología nos alcanza y debemos estar al día.

Por su parte, el CFF en su reforma de 2004 contempla que todas las resoluciones administrativas deben contener la firma electrónica avanzada, otorgándole el mismo valor que la autógrafa.

⁹¹ Acosta Romero Miguel Op. Cit. p. 845.

CAPITULO CUARTO

NOTIFICACIONES

4.1 Concepto de notificación.

En este capítulo analizaremos ya en concreto las notificaciones por medios electrónicos, con la finalidad de comprobar si es que se cumple con la hipótesis que señalamos al principio de nuestra investigación.

En la actualidad, existe gran diversidad de definiciones de las notificaciones, nosotros solo señalaremos las siguientes:

Devis Echandía Hernando, citado por Maurino Alberto, sostiene: "En su acepción etimológica, notificación proviene de la voz *notificare* derivada de *notus*, "conocido" y de *facere*, "hacer". En síntesis, quiere decir "hacer conocer".⁹²

Francisco Carnelutti, nos dice que la notificación puede tomarse en dos sentido: uno amplio y otro restringido.

En sentido amplio será: "Toda actividad dirigida a poner algo en conocimiento de alguien y, por tanto la declaración de ciencia, también, e incluso la actividad encaminada a hacer llegar al destinatario la declaración de voluntad; y en sentido estricto, comprende sólo la actividad dirigida a tal finalidad que no consiste en una declaración."⁹³

La clasificación de este autor nos parece correcta, ya que no debemos de confundir lo que es una simple notificación en términos generales con una notificación en sentido estricto; el primero de estos implica informa algo en conocimiento de una o varias personas, pero sin efectos o consecuencias

⁹² Maurino Alberto Luis, *Notificaciones procesales*, Ed. Astrea, 2ª. Reimpresión, Buenos Aires, s.a. p. 2.

⁹³ Carnelutti Francisco, *Sistema de derecho procesal civil, tomo II*. Traducido y adicionado por Niceto Alcalá- Zamora y Castillo y Santiago Sentis Melendo, Ed. Cárdenas, 1ª. ed, México, 1998.p. 40-41.

jurídicas para estos y el segundo es el que va dirigido a una sola persona con consecuencias jurídicas para el destinatario de este. Por todo lo anterior debemos resaltar que lo que nos interesa es la notificación en sentido estricto, ya que la notificación va destinada a una persona en específico y al notificársele un acto administrativo se le impone un hacer o no hacer y no así la notificación en sentido amplio.

Por su parte, Antonio Jiménez la define del siguiente modo: "La notificación en un sentido amplio constituye el acto o la serie de actos llevados a cabo por la autoridad hacendaria en virtud de los cuales se hace del conocimiento del administrado la existencia de un acto determinado de autoridad. Constituye por lo tanto y con todo rigor toda notificación un acto de publicidad ya que en virtud de ella la voluntad institucional de la autoridad es conocida por el destinatario de la misma."⁹⁴

Todo ello es cierto, ya que de nada sirve que la autoridad haya emitido una resolución determinante de contribuciones o bien que haya impuesto una sanción por una supuesta infracción cometida si dichos actos o resoluciones permanecen indefinidamente en el escritorio del funcionario que los ha emitido ya que de la emisión de tales actos no se sigue ninguna consecuencia ni se genera ningún efecto hacia al sujeto que incurrió en la supuesta omisión o que cometió la infracción. Carecerían de eficacia estos actos, no provocan consecuencia alguna.

. "Por notificación se debe entender el acto mediante el cual, de acuerdo con las formalidades preestablecidas, se hace saber una resolución judicial o administrativa a la persona que se conoce como interesado en su conocimiento o se le requiere para que cumpla con un acto. La notificación sirve para informar, ordenar o transmitir ideas entre los sujetos.

⁹⁴ Jiménez González Antonio, Op. Cit. p. 350.

En las cuestiones fiscales, lo anterior implica que es el acto que realiza el sujeto activo para hacer del conocimiento al sujeto pasivo de alguna situación o para requerirle determinada información.

Esta facultad de las autoridades fiscales de notificar a los contribuyentes, como está contemplado en el artículo 16 Constitucional.⁹⁵

O simplemente podemos definir a la notificación como "un acto jurídico procesal de transmisión por el cual se pone en conocimiento de las partes o de los terceros una resolución judicial."⁹⁶

Definición que a nuestro parecer es errónea en su última parte, pues no solo se pone al conocimiento de las partes o de los terceros una resolución judicial, sino que existen muchísimos actos que la autoridad hace saber a las partes, como podrían ser: algún incidente, una contrademanda, etc. Consideramos que es más correcto hablar de la notificación de un acto procesal, cualquiera que sea.

Carlos Cortés Figueroa apunta: "Se entiende por notificación en sentido lato, el acto del órgano jurisdiccional por virtud del cual se hace saber a las partes, o a terceros, una determinación en el proceso.

Por notificación strictu sensu debe entenderse el acto por virtud del cual se hace saber a las partes un acuerdo o resolución dictados en el proceso en que intervienen."⁹⁷

Por su parte el Dr. Arellano García precisa: "La notificación es el acto jurídico procesal, ordenado por la ley o por el órgano jurisdiccional, que debe satisfacer los requisitos legales, para hacer saber oficialmente a las partes o terceros un acto procesal.

⁹⁵ Sánchez Miranda Arnulfo, Op. Cit. p. 157

⁹⁶ Bacre Aldo, Teoría general del proceso, tomo II, Ed. Abeledo- Perrot, 1ª. ed. Buenos Aires, 1991. p. 458.

⁹⁷ Cortés Figueroa Carlos, Introducción a la teoría general del proceso, Ed. Cárdenas, 2ª. ed., México, 1975. p. 234.

Constituyen elementos del concepto propuesto lo siguientes:

a) El género próximo de la definición está integrado por el acto jurídico procesal. Es un acto jurídico porque entraña una manifestación de voluntad de quien ordena la notificación, hecha con la intención de producir consecuencias jurídicas. La consecuencia jurídica consistirá en que la persona notificada sea legalmente sabedora de aquello que se le ha notificado. Consideramos que es un acto jurídico "procesal" en virtud de que se produce en las diferentes etapas del proceso.

b) La notificación no se hace a virtud de generación espontánea. Debe hacerse porque lo ordena la ley o lo ordena el órgano jurisdiccional. En ocasiones, el juzgador, de propia iniciativa, ordena hacer una notificación que la ley no ha decretado. Esto ocurre cuando ordena dar vista con un escrito de una parte a la otra parte para que exponga lo que a su derecho convenga. Otras veces, el deber de practicar la notificación emana de la ley que así lo establece expresamente.

c) La notificación debe satisfacer los requisitos legales establecidos que tienden a satisfacer la seguridad jurídica. Esto no significa que siempre se cumplan con las exigencias legales. Hay ocasiones en que hay defectos en la práctica de las notificaciones. Si ello ocurre, no puede considerarse que no hay notificación pues, las notificaciones irregulares suelen convalidarse por falta de impugnación de la parte presuntamente afectada por la irregularidad.

d) El objeto de las notificaciones es comunicar, hacer saber a las partes o a los terceros un acto procesal. Puede suceder que la parte o el tercero, desde el punto de vista real, no se enteren de aquello que se notifica pero, legalmente, oficialmente, se les considera sabedores.

e) Lo que se notifica no siempre es una resolución del órgano jurisdiccional. Puede notificárseles una demanda, una contrademanda, un incidente, una rendición de cuentas, una manifestación de una de las partes, el depósito de una suma de dinero, la exhibición de un objeto, etcétera.⁹⁸

⁹⁸ Arellano García Carlos, *Teoría general del proceso*, Ed. Porrúa, 10ª. ed., México, 2001. p. 384

Gómez Lara Cipriano recalca: "Las notificaciones en general son todos aquellos procedimientos, formas o maneras, mediante las cuales, el tribunal hace llegar a los particulares, las partes, los testigos, los peritos, etc., noticia o conocimiento de los actos procesales, o bien presume que tales noticias les han llegado a dichos destinatarios o los tiene por enterados formalmente."⁹⁹

4.2 Tipos de notificación.

Una vez determinada la definición de notificación, es importante analizar conforme a la doctrina y la legislación los distintos tipos de notificaciones.

Así Eduardo Pallares¹⁰⁰, nos dice que las clases de notificaciones son:

- A) Las personales,
- B) Las que se hacen mediante publicación hecha en el Boletín Judicial,
- C) Las que se realizan por edictos publicados en el periódico,
- D) Las que se practican mediante correo certificado o telégrafo,
- E) La notificación por medio de cédula,
- F) Las que efectúan por medio de la policía,
- G) Las notificaciones que las partes mismas hacen a los terceros

Por su parte Cipriano Gómez Lara¹⁰¹ menciona los diversos procedimientos para realizar las notificaciones, las cuales pueden ser:

- A) Personal,
- B) Por cédula,

⁹⁹ Gómez Lara Cipriano, Teoría general del proceso, Ed. Oxford, 9ª. ed., México, 2001. p. 239.

¹⁰⁰ Pallares Eduardo, Derecho procesal civil, Ed. Porrúa, 2ª. ed., México, 1965. p. 270.

¹⁰¹ Gómez Lara, Op. Cit. p. 243.

- C) Por boletín judicial,
- D) Por edictos,
- E) Por correo y telégrafo,
- F) Por teléfono,
- G) Por radio y televisión y
- H) Por fax.

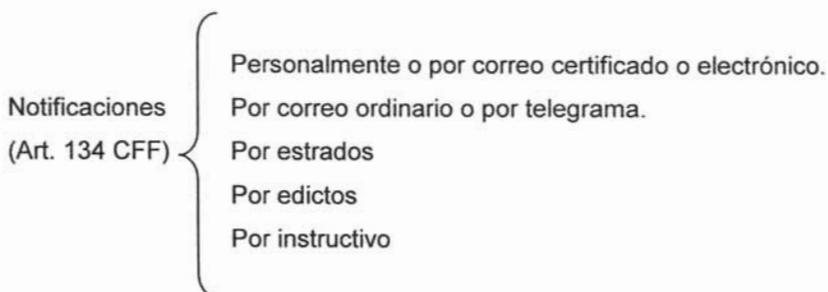
Gómez Lara difiere de la clasificación de Eduardo Pallares, añadiendo a su parecer cuatro tipos, que son por teléfono, por radio, por televisión y por fax.

Nuestro Código Federal de Procedimientos Civiles en su libro primero título séptimo capítulo III señala el tipo de notificaciones, entre ellas se encuentran:

Notificaciones (arts. 303-321)		Notificaciones personales. Notificaciones por instructivo. Notificaciones por edictos. Notificaciones por rotulón.
-----------------------------------	--	---

Es importante mencionarlos, ya que en materia fiscal a falta de norma expresa, se aplicará supletoriamente las disposiciones del Derecho Federal común, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal, al respecto el CFPC nos señala que las notificaciones podrán ser de la manera que ya mencionamos con antelación.

Ahora nos toca señalar qué tipo de notificaciones contempla nuestro Código Fiscal de la Federación y son:



El Código Fiscal de la Federación en su Título V, Capítulo II, artículo 134, establece las clases de notificaciones que son reconocidas en materia fiscal:

Artículo 134. Las notificaciones de los actos administrativos se harán:

I. Personalmente o por correo certificado o electrónico, con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

En el caso de notificaciones por correo electrónico, el acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado. Para los efectos de este párrafo, se entenderá como firma electrónica del particular notificado, la que se genere al utilizar la clave que el Servicio de Administración Tributaria le proporcione para abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

II. Por correo ordinario o por telegrama, cuando se trate de actos distintos de los señalados en la fracción anterior.

III. Por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse se desaparezca después de iniciadas las facultades de comprobación, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código y en los demás casos que señalen las leyes fiscales y este Código.

IV. Por edictos, únicamente en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que éste o el de su representante no se encuentren en territorio nacional.

V. Por instructivo, solamente en los casos y con las formalidades a que se refiere el segundo párrafo del artículo 137 de este Código.

Cuando se trate de notificaciones o actos que deban surtir efectos en el extranjero, se podrán efectuar por las autoridades fiscales a través de los medios señalados en las fracciones I, II o IV de este artículo o por mensajería con acuse de recibo, transmisión facsimilar con acuse de recibo por la misma vía, o por los medios establecidos de conformidad con lo dispuesto en los tratados o acuerdos internacionales suscritos por México.

De igual forma, las notificaciones se podrán hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes deba notificarse se presentan en las mismas o también en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, salvo que hubiera designado otro para recibir notificaciones al iniciar una instancia o en el curso de un procedimiento administrativo. (artículo 136 CFF)

Para poder realizar un mejor análisis de este artículo dividiremos cada fracción.

A. Notificaciones personales o por correo certificado o electrónico.

La **notificación personal** se encuentra regulada por la fracción I del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, tiene como finalidad la notificación directa al destinatario del acto administrativo, en otras palabras, es la que mayor certeza pretende crear, puesto que se efectúa directamente con el particular.

Podemos definir a la notificación personal como: Acto jurídico realizado en el domicilio de las partes, de sus representantes legales o de los terceros, practicado por la autoridad, mediante la cual se pone en conocimiento de estas un acto emitido por la autoridad.

Dicho artículo señala en su fracción I en qué casos debe practicarse la notificación personal, así encontramos lo siguientes supuestos:

- A) Citatorios.
- B) Requerimientos.
- C) Solicitudes de informes o documentos.
- D) Actos administrativos que puedan ser recurridos.

El artículo 137 del citado Código indica las formalidades a que debe sujetarse este tipo de notificaciones, estableciendo una secuencia:

1.- En primer lugar el notificador se debe constituir en el domicilio del contribuyente.

2.- Si el notificador no encuentra a quien deba notificar o a su representante legal, le dejará citatorio para que le espera a hora fija del día hábil siguiente, o bien para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a la oficina de las autoridades.

Si los actos que se van a notificar pertenecen al procedimiento administrativo de ejecución (PAE), el citatorio será siempre en el sentido de que se espere al notificador a hora fija del día hábil siguiente.

3.- Si la persona citada o su representante legal no atendieren el citatorio, la diligencia se practicará con quien se encuentre en el domicilio, o en su defecto con un vecino.

4.- Si la notificación se practica, se debe proporcionar al interesado copia del acto administrativo que se notifique, debiéndose señalar la fecha en que se efectúe la diligencia, recabándose el nombre y firma de la persona con quien se atiende la misma. Si la persona a quien se notifica el acto niega a proporcionar su nombre o a firmar tal circunstancia se hará constar en el acta de notificación.

La **notificación por correo certificado** se encuentra contemplada en las misma fracción de la notificación personal (fracción I artículo 134 CFF), misma que se pueda realizar respecto de los siguientes actos:

- A) Citatorios.
- B) Requerimientos.
- C) Solicitudes de informes o documentos.
- D) Actos administrativos que puedan ser recurridos.

Al igual que la notificación personal, la notificación por correo certificado con acuse de recibo, tiene como finalidad notificar el acto de autoridad exclusivamente al interesado, logrando con ello el pleno conocimiento del acto correspondiente.

No obstante lo anterior, esta notificación no la realizan las autoridades, sino un tercero adscrito al Servicio Postal Mexicano. Circunstancia regulada por el artículo 42 de la Ley del Servicio Postal Mexicano, la cual señala como característica de este tipo de notificación la firma de recepción o acuse del destinatario su representante legal.

Una vez recabada dicha firma y previa entrega del acto administrativo correspondiente, le es entregado al remitente, en este caso el Fisco Federal el documento en el que consta la entrega y firma del interesado o la persona a notificar. En esta clase de notificaciones, en caso de no encontrarse al interesado se le deja citatorio para que acuda a las oficinas del Servicio Postal.

No obstante todo ello, es común que en la práctica la finalidad de la ley no se lleve a cabo, si bien es cierto que los trabajadores del Servicio Postal Mexicano conocidos como carteros, no tienen ninguna preparación jurídica.

La **notificación por correo electrónico** es el tema central de nuestra investigación, pero como ahondaremos mas adelante en ella, ahora solo la mencionaremos de manera breve.

La reforma a la fracción I del artículo 134 del CFF se realizó en enero del 2004, después de varios intentos de nuestros legisladores por añadir los medios electrónicos en nuestra legislación.

De igual manera que en la notificación personal y en la notificación por correo certificado, esta notificación se puede dar respecto de los siguientes actos:

- A) Citatorios.
- B) Requerimientos.
- C) Solicitudes de informes o documentos.
- D) Actos administrativos que puedan ser recurridos.

Además el precepto en comento menciona que en el caso de notificaciones por correo electrónico, el acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado. Para los efectos de este párrafo, se entenderá como firma electrónica del particular notificado, la que se genere al utilizar la clave que el Servicio de Administración Tributaria le proporcione para abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

Dicha notificación se aplicará para todos los contribuyentes conforme a lo dispuesto por el Código.

Parece ser un acierto de nuestras autoridades, sin embargo en nuestro siguiente punto lo analizaremos con detenimiento.

B. Por correo ordinario o por telegrama

Notificación por correo ordinario. Siguiendo la misma línea de explicación de las notificaciones personales o por correo certificado o electrónico,

podemos afirmar que todos aquellos actos administrativos que no sean un citatorio, un requerimiento, una solicitud de informes y documentos o un acto administrativo recurrible, podrán ser notificados por correo ordinario, conforme a la fracción II del artículo 134.

Este tipo de sistema se encuentra regulado en el artículo 27 de la Ley del Servicio Postal Mexicano y por el artículo 471 de la Ley de Vías de Comunicación.

Este tipo de correo consiste en el recibo, transporte y entrega de correspondencia de la cual no se lleva control escrito de cada pieza, por lo tanto todos aquellos actos administrativos que no se consideren de importancia, por cuanto a su afectación a los particulares, podrán ser notificados por este medio.

Dicha correspondencia deberá entregarse a los destinatarios, a los remitentes en su caso o a las personas que unos u otros autoricen por escrito, a no ser que la Ley señale expresamente otro conducto para su entrega, que las dirigidas a las oficinas públicas se entregarán a sus jefes o a la persona que designe por escrito, que las dirigidas a las personas morales, se entregarán a su representante legal, que las dirigidas a menores de edad se entregarán a quien tenga la patria potestad, y las no recibidas permanecerán en las oficinas de correos a disposición de los interesados, durante el plazo que indique el reglamento de la Ley de Vías Generales de Comunicación.

La **notificación por telegrama** actualmente no es muy utilizada en virtud de que es demasiado costoso para el fisco realizarla, además de que los actos administrativos no podrían contar con los requisitos mínimos para su expedición, tal es el caso de la firma del emisor. Se realiza en los mismos caso que la notificación por correo ordinario.

C. Por estrados

La notificación **por estrados** contemplada en la fracción III del artículo 134 del citado Código, procede en aquellos casos en que específicamente así lo establezcan las leyes fiscales.

Con base en lo anterior, este tipo de notificaciones procederá cuando:

A) La persona a quien deba notificarse se desaparezca después de iniciadas las facultades de comprobación,

B) Se oponga a la diligencia de notificación.

C) Se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código: Cuando desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar aviso de cambio de domicilio al Registro Federal de Contribuyentes).

D) En los demás casos que señalen las leyes fiscales y este Código: Por ejemplo lo señalado en el artículo 32 de la Ley Aduanera.

La notificación por estrados consiste, en los términos del artículo 139 del Código Fiscal de la Federación que dispone:

Artículo 139. Las notificaciones por estrados se harán fijando durante cinco días el documento que se pretenda notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación. La autoridad dejará constancia de ello en el expediente respectivo. En estos caso, se tendrá como fecha de notificación la del sexto día siguiente a aquél en que se hubiera fijado el documento.

D. Por edictos

La **notificación por edictos** contenida en la fracción IV del artículo 134 del CFF señala que se presenta únicamente en el caso de que:

A) La persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión.

B) Hubiese desaparecido, en este caso se distinguirá el supuesto de procedencia similar en el caso de las notificaciones por estrados, ya que en este último es necesario que la autoridad haya iniciado facultades de comprobación, mientras que en el supuesto de las notificaciones por edicto, dicho inicio no es necesario.

C) Se ignore su domicilio.

D) Su domicilio o el de su representante no se encuentren en territorio nacional. En este caso se podrán efectuar también por transmisión facsimilar con acuse de recibo por la misma vía o por los medios establecidos de conformidad con lo dispuesto en los tratados o acuerdos internacionales suscritos por México. (Artículo 134 último párrafo).

Al respecto el artículo 140 señala que estas notificaciones se harán mediante publicaciones durante tres días consecutivos en el Diario Oficial de la Federación, por un día en un diario de mayor circulación, y durante quince días consecutivos en la página que al efecto establezcan las autoridades y contendrá un resumen del acto que se notifica.

Esto último también fue reforma de enero del 2004 y actualmente opera en la página del Servicio de Administración tributaria en donde se pueden encontrar todas las notificaciones por edictos que realiza la autoridad fiscal.

E. Por instructivo

La **notificación por instructivo** se presenta conforme a la fracción V del artículo 134 en los casos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 137 de el Código Fiscal de la Federación.

A) En el caso de que el tercero que se encuentre en el domicilio o bien el vecino, se nieguen a recibir la notificación. Entonces se hará por medio de instructivo que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia. No debe confundirse con la negativa a recibir la notificación, situación que es diferente al caso de que exista negativa a firmar de recibido el documento cuando éste ya fue recibido, en este caso, se asentará razón de esta circunstancia pero no se procederá a la notificación por instructivo.

Este tipo de notificación tiene como finalidad de que el interesado al presentarse en su domicilio se percate de dicho documento y se dé por notificado.

Al mismo instructivo se le anexará el documento o acto a notificar, pues en términos del artículo 135 del Código Fiscal de la Federación es necesario que todo notificador entregue el acto a notificar al interesado.

No obstante lo anterior, dicho acto deberá cumplir con los requisitos que hemos venido señalando todo el capítulo III de la presente investigación. Asimismo se asentará la razón del porqué se practicó en estos términos.

4.3 Notificación por medios electrónicos.

Los avances de la tecnología de los últimos años hacen posible realizar un sinnúmero de actividades por medio de redes informáticas. La comunicación electrónica y la transferencia electrónica de documentos, en particular, permiten la prestación de servicios telemáticos públicos y privados; esto significa una oportunidad sin precedentes para simplificar y mejorar los servicios gubernamentales al evitar la necesidad de desplazamientos de los ciudadanos para la realización de trámites administrativos y, más aún, la posibilidad de brindar atención remota a comunidades lejanas y marginadas.

Para poder aprovechar el potencial de aplicación de las tecnologías de la información en la prestación de servicios públicos, México requiere contar con un marco normativo-administrativo que favorezca su desarrollo. En especial se requiere revisar la normatividad que incide en el sector público y en su interacción con la ciudadanía, a fin de posibilitar además de los procedimientos tradicionales, el uso de los medios electrónicos para la notificación y entrega de documentación.

Pero dichas adecuaciones normativas, deben apoyarse además en lineamientos administrativos que definan los estándares y medidas de seguridad indispensables para el uso de medios electrónicos.

Finalmente se requieren garantizar los derechos de los ciudadanos en cuanto a igualdad de acceso para la utilización de estos medios y la protección requerida en cuanto a confidencialidad de la información contenida o transmitida por medios electrónicos.

Por todo esto se han reformado diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, en específico los artículos 38 y 134 referentes a los requisitos

de los actos administrativos que han de notificarse, así como los tipos de notificaciones incluyendo la notificación por medios electrónicos.

Para poder entender mejor esta reforma tendremos que analizar diversos conceptos, tales como: ¿qué es correo electrónico o e-mail?, ¿qué es internet?, ¿qué se entiende por documento digital?.

Se entiende por correo electrónico o e-mail como un nuevo medio de comunicación que se encuentra dentro de los avances telemáticos e informáticos, con el cual es posible enviar y recibir información, sin importar la distancia a la cual se encuentre el destinatario o el receptor.

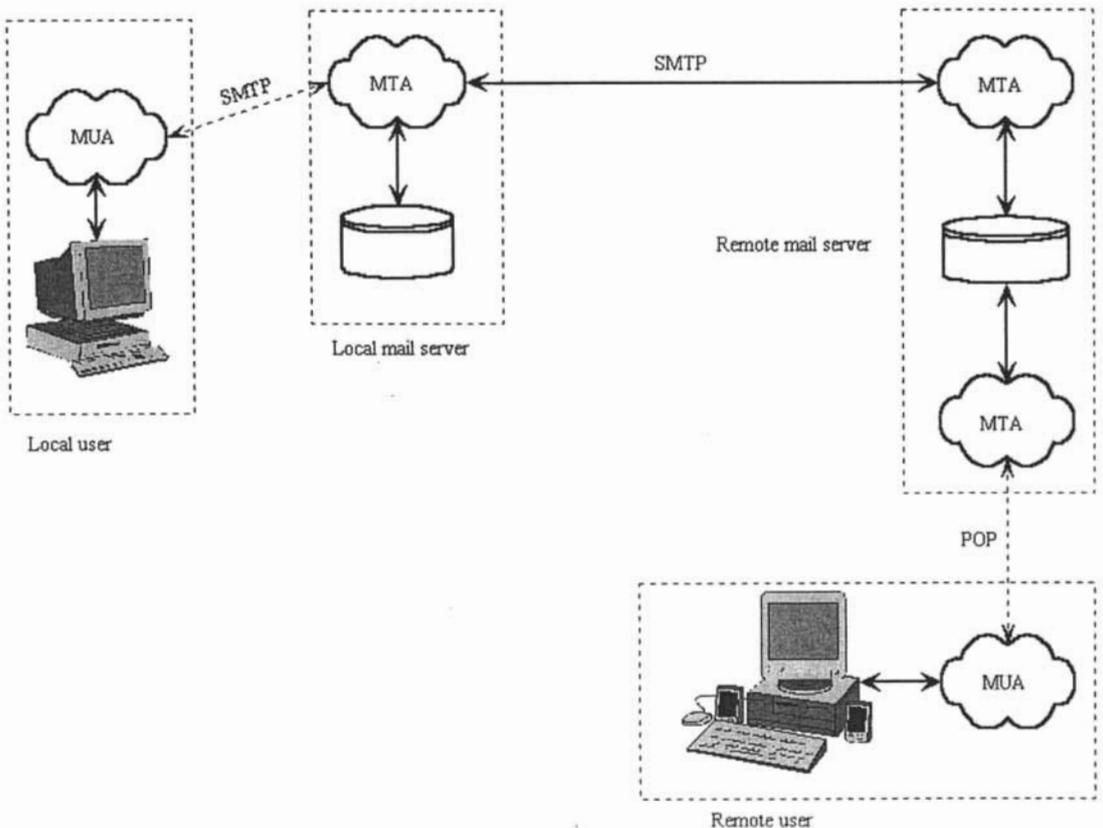
Este medio representa un bajo costo y cuenta con rapidez, es decir, prácticamente al mismo tiempo que se está enviando información, el receptor está recibiendo en forma simultánea la información.

Podemos afirmar, que esto representa un punto a su favor, ya que la notificación por correo electrónico es benéfica, puesto que conlleva un ahorro en tiempo y dinero, cumpliendo así con el principio de economía procesal.

El correo electrónico es: "El intercambio de mensajes almacenados en computadora por medio de las telecomunicaciones. Los mensajes de correo electrónico se codifican por lo general en formato de texto ASCII (American Standard Code for Information Interchange). Sin embargo, se pueden también enviar archivos en otros formatos, tales como imágenes gráficas y archivos de sonidos, los cuales son transferidos como archivos de sonidos, los cuales son transferidos como archivos anexos en formato binario. El correo electrónico representa una de las primeras aplicaciones del Internet y sigue siendo la de mayor uso. Un alto porcentaje del tráfico total en el internet se debe al correo electrónico. El correo electrónico puede ser también intercambiado entre usuario de proveedores privados de servicios en línea, tales como America On Line y

Compuserve, y aquellos conectados a través de otros medios diferentes al Internet, redes públicas y privadas.

El correo electrónico es uno de los protocolos incluidos dentro del TCP/IP (Transpor Control Protocol/Internet Protocol), protocolo que gobierna la operación del Internet. Un protocolo comúnmente empleado para enviar correo electrónico es el SMPT (Simple Mail Transfer Protocol) y un protocolo muy popular para recibirlo es el POP3 (Post Office Protocol 3). Tanto Netscape como Microsoft incluyen un software básico para administración de correo junto con sus programas de navegación en el Web.¹⁰²



¹⁰² <http://www.freneticmig.com>

Este cuadro lo podemos explicar así:

Primero una computadora conectada al internet por medio del teléfono manda un correo electrónico a través del protocolo SMTP a la nube de un servidor local, pasando después a este directamente, ahí es donde se recibe primero, posteriormente este correo anda viajando por todo el mundo hasta que encuentra el servidor remoto al que pertenece, (existen varios por ejemplo hotmail, altavista, msn, terra, etc.) para saber esto los correos se leen de derecha a izquierda es decir si el correo al final dice hotmail.com, se irá al servidor de hotmail en donde a través de lista ubicarán la dirección de correo electrónico y lo mantendrán en él, cuando la persona a la que corresponda esa dirección quiera abrir su correo le pedirá una contraseña y lo podrá leer. De esta manera funciona el correo electrónico.

Un ejemplo de correo electrónico es el siguiente:



Al respecto, es importante señalar, que el Internet, algunas veces denominado simplemente "la red", es un sistema mundial de redes de computadoras, un conjunto integrado por las diferentes redes de cada país del mundo, por medio del cual un usuario en cualquier computadora puede, en caso de contar con los permisos apropiados, acceder a información de otra computadora y poder tener inclusive comunicación directa con otros usuarios en otras computadoras.

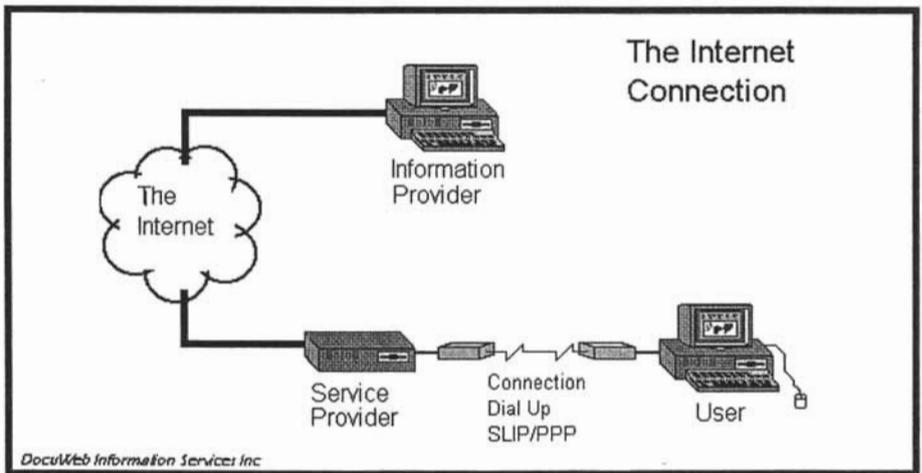
El internet nace en 1969 durante la guerra fría, para cubrir las necesidades del Departamento de Defensa de los Estados Unidos de América. Su nombre clave fue "Advanced Research Projects Agency" (ARPA o ARPANET) y su cuna estuvo en el epicentro de la cultura de la era industrial, en las universidades de Estados Unidos.

Entre las nuevas herramientas de manipulación del conocimiento generadas en el programa ARPANET están: el correo electrónico, que habilitó al individuo para enviar mensajes alrededor del mundo y recibir respuesta en cuestión de minutos, además de poder acompañar "attach" al mensaje con una carga digital.

Por lo anterior se entiende por Internet como: "Una combinación de Hardware (ordenadores interconectados) y Software (protocolos y lenguajes que hacen que todo funciones.) Es una infraestructura de redes a escala mundial, grandes redes principales tales como MILNET, NSFNET y CREN, y redes más pequeñas que conectan con ellas, que conecta a la vez a todos los tipos de ordenadores."¹⁰³

¹⁰³ <http://www.masadelante.com>

La característica más llamativa de internet es que puede tener acceso a cualquier parte del mundo por el precio de una llamada local, es decir, la distancia de la misma no es proporcional al costo de la comunicación establecida, esto es debido a que de cada tramo de red se gestiona sus propios gastos y no son repercutidos directamente al usuario.

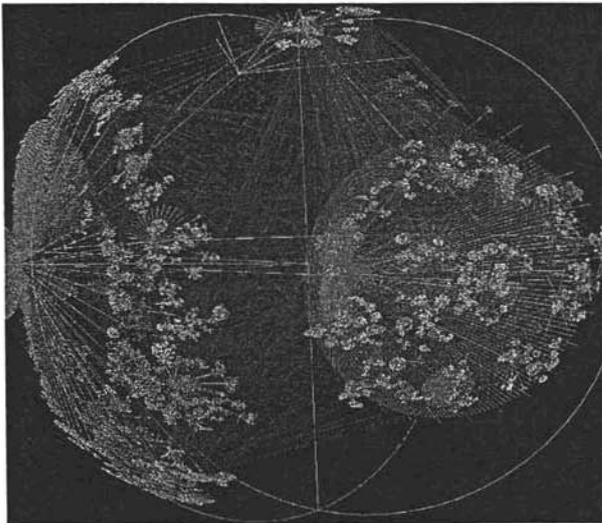


La manera de funcionar del internet es la siguiente:

Es un sistema mundial de redes de computadoras conectas a un servidor a través del protocolo SLIP/PPP al cual se pueden conectar a su vez cualquier tipo de computadoras para ver la información que se encuentra almacenada ahí. Lo interesante es que no importa en qué parte del mundo nos encontremos, solo necesitamos estar frente a una computadora y haciendo una llamada local tenemos acceso a información de cualquier parte del mundo en tan solo unos segundos.

Esta infraestructura de redes a escala mundial se conecta a otras redes más pequeñas que a su vez se conecta con todos los tipos de ordenadores, es decir, con la computadora de cualquier persona que lo quiero, en la forma que ya expresamos.

Se entiende mejor esta infraestructura con la siguiente imagen:



4.3.1 Práctica de la notificación por medios electrónicos.

Una vez que analizamos los distintos conceptos de correo electrónico o e-mail, y de internet o "red de redes", podemos analizar la práctica de dicha notificación en la actualidad conforme nuestro Código Fiscal de la Federación.

Como ya lo hemos venido apuntando, la notificación de los actos administrativos ha tenido una reforma importante en este año, así, nuestro CFF añade un requisito esencial en los actos administrativos contenido en su artículo 38 con relación y sin que perdamos de vista lo contenido en el artículo 16 Constitucional, que a la letra dice:

Artículo 16 Constitucional: Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

De este modo el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación ya contempla como requisito de los actos administrativos que consten en documento digital, así como exhibir la Firma Electrónica Avanzada del funcionario que lo emita.

Artículo 38 CFF. Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de

la persona a la que vaya dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

De la lectura de este artículo, podemos destacar que se observa como un requisito del acto administrativo, el constar por escrito en documento impreso o digital; y además de señalar la autoridad que lo emite, estar fundado y motivado, debe contener la firma del funcionario competente (en este caso deberá contar con la firma electrónica avanzada del funcionario competente, que en realidad es una clave que tiene la autoridad para poder emitir el acto y se pueda comprobar que es ella quien emitió el acto). Esta firma tendrá el mismo valor que la autógrafa.

Por su parte el artículo 134 contempla lo siguiente:

Artículo 134. Las notificaciones de los actos administrativos se harán:

I. Personalmente o por correo certificado o electrónico, con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

En el caso de notificaciones por correo electrónico, el acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado. Para los efectos de este párrafo, se entenderá como firma electrónica del particular notificado, la que se genere al utilizar la clave que el Servicio de Administración

Tributaria le proporcione para abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

II. Por correo ordinario o por telegrama, cuando se trate de actos distintos de los señalados en la fracción anterior.

III. Por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse se desaparezca después de iniciadas las facultades de comprobación, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código y en los demás casos que señalen las leyes fiscales y este Código.

IV. Por edictos, únicamente en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que éste o el de su representante no se encuentren en territorio nacional.

V. Por instructivo, solamente en los casos y con las formalidades a que se refiere el segundo párrafo del artículo 137 de este Código.

Quando se trate de notificaciones o actos que deban surtir efectos en el extranjero, se podrán efectuar por las autoridades fiscales a través de los medios señalados en las fracciones I, II o IV de este artículo o por mensajería con acuse de recibo, transmisión facsimilar con acuse de recibo por la misma vía, o por los medios establecidos de conformidad con lo dispuesto en los tratados o acuerdos internacionales suscritos por México.

De igual manera que en la notificación personal y en la notificación por correo certificado, esta notificación se puede dar respecto de los siguientes actos:

A) Citatorios.

B) Requerimientos.

C) Solicitudes de informes o documentos.

D) Actos administrativos que puedan ser recurridos.

Además el precepto en comento menciona que en el caso de notificaciones por correo electrónico, el acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado. Para los efectos de este párrafo, se entenderá como firma electrónica del particular notificado, la que se genere al utilizar la clave que el Servicio de Administración Tributaria le proporcione para abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

Bajo este contexto podemos decir que la práctica de la notificación por medios electrónicos se realiza de la siguiente manera:

1.- Una vez que el acto administrativo cuenta con los requisitos señalados en el artículo 38 del CFF. Esto es, la autoridad emite un acto administrativo por vía electrónica, señalando la autoridad que lo emite, fundado y motivado.

2.- Debe ostentar la firma del funcionario que lo emite, en este caso, se refiere a la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

3.- Esta firma no es mas que una clave del funcionario competente, que ostenta para poder emitir los actos administrativos.

4.- Dentro del tipo de notificaciones contenidas en el artículo 134 fracción I se le da el mismo nivel que la notificación personal, y la notificación por correo con acuse de recibo.

5.- Dicha notificación procede en los siguientes casos: Citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y actos administrativos que puedan ser recurridos.

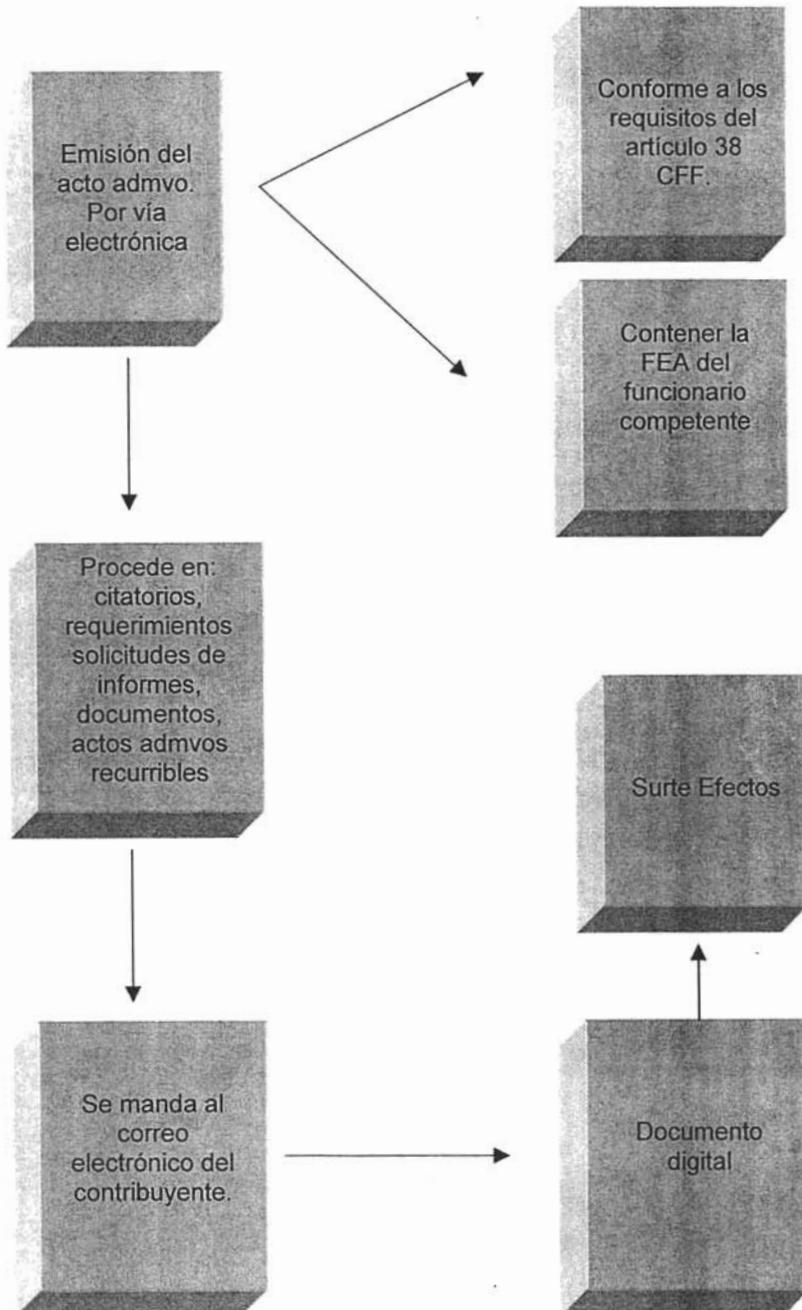
6.- Una vez que se mande al correo electrónico del particular para poder abrirse el contribuyente o destinatario deberá poner su clave o firma electrónica avanzada que le dé la autoridad.

7.- En el caso de notificaciones por correo electrónico, el acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado

8.- Se entenderá como firma electrónica del particular notificado, la que se genere al utilizar la clave que el Servicio de Administración Tributaria le proporcione para abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

9.- De este modo se dará por notificado al particular, al mismo momento de recibir el acuse de recibo.

Con la única finalidad de que resulte mas clara nuestra explicación realizaremos un cuadro sintetizando lo anterior:



Estos dos artículos que examinamos contemplan la notificación por medios electrónicos, pero a pesar de que con la reforma se adiciono un capítulo de medios electrónicos falta mucho por regular de manera adecuada y completa este tipo de notificación.

En la actualidad no hemos visto que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa haya practicado alguna notificación por medios electrónicos, dado que para ello es necesario que el contribuyente cuente con su Firma Electrónica Avanzada.

Podemos enunciar como aciertos del Congreso los siguientes.

- ✓ Representa un desarrollo en materia tecnológica para nuestro país como una sociedad moderna y técnicamente avanzada. De esta forma resultó imperante la necesidad de actualizar nuestra legislación y contemplar los medios electrónicos como formas de notificación.
- ✓ Esta forma de notificación describe una economía procesal, ya que no se invierte tanto dinero en sueldos de notificadores, ni tienen que desplazarse, sino simplemente tienen que sentarse frente a una computadora a mandar a las direcciones electrónicas de los contribuyentes a notificar los actos administrativos que se pretenden hacer de su conocimiento.
- ✓ El particular o destinatario solo tendrá que abrir su correo electrónico para enterarse de los actos administrativos que le haya emitido la autoridad
- ✓ También debemos señalar que el Código Fiscal de la Federación señala que las notificaciones deberán realizarse y recibirse en día u hora hábil,

por lo tanto la aceptación del correo electrónico como medio de notificación permite enviar y recibir mensajes escritos a otro u otros usuarios de la red, teniendo estos la posibilidad de ser notificados a la hora en que ellos revisen su correo y no a determinada hora. Y si por ejemplo no se les encuentra se les deja dicho que estén al día hábil siguiente a una determinada hora, todo esto se podría evitar.

Del mismo modo tenemos que señalar la problemática que representa esta reforma:

Hoy en día existe a nivel mundial una preocupación generalizada de mejorar la eficiencia de los servicios gubernamentales mediante el uso de las modernas tecnologías de la información. Sin embargo, sólo algunos países se han preocupado por revisar su normatividad para adecuarla al nuevo contexto que impone el avance tecnológico.

A nivel general, el uso de la tecnología en la Administración Pública enfrenta cinco problemas principales:

1.- El primero de ellos se relaciona con la normatividad administrativa y aun con aspectos de cultura tecnológica en cuanto al manejo de documentos por parte de las autoridades gubernamentales y de los propios contribuyentes. En la práctica la mayor parte de las personas adultas no saben manejar cuestiones de tecnología y menos mandar o recibir correos electrónicos.

Al reemplazar los documentos tradicionales por sus equivalentes en medio digital, surgen preguntas como: cómo autenticar quién es el autor del mismo, cómo garantizar que un documento no ha sido alterado y cuáles son las reglas

para su envío y recepción. La legislación sigue siendo omisa en este aspecto y puede tener en cierto grado en una incertidumbre jurídica al contribuyentes, pues este no sabe qué va a pasar con todos estos aspectos, es más aun nosotros no entendemos de que manera resolverá la autoridad algunos de estos conflictos. En la práctica no hemos visto que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa haya realizado alguna, es mas, nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación no cuenta con ningún precedente en la materia.

Es claro que deben establecerse ciertos lineamientos como, cuál es el tiempo de resguardo de información en línea, bajo qué condiciones debe almacenarse la información, cómo contender ante los riesgos de pérdida o violación de información, qué medidas de seguridad deben establecerse, qué protocolos de comunicación hay que utilizar y qué estándares deben establecerse para la transmisión electrónica de datos.

2.- El segundo problema se relaciona más específicamente con la normatividad existente en diversos ámbitos.

La legislación mexicana que incide en los diversos procesos administrativos y judiciales, señala explícitamente la necesidad de entrega de documentos en medio tradicional, la notificación personal o por escrito y la firma autógrafa, entre otros aspectos. En específico el artículo 16 Constitucional.

Es decir, el gobierno y la iniciativa privada deben ser autorizados a utilizar documentos electrónicos, emitirlos y recibirlos de las empresas y los particulares, siempre y cuando cumplan con ciertos requisitos relacionados con la obligación de asegurar que el uso de medios electrónicos está sustentado con las condiciones de seguridad requeridas para autenticar los documentos, para evitar la pérdida de información y el acceso no autorizado a datos.

Asimismo, los particulares deben tener claros sus derechos en cuanto a la realización de trámites con el uso de estos medios y se requiere prever como dirimir en una controversia. Así como existen peritos en los medios tradicionales, la legislación debe considerar figuras similares para el caso de los medios electrónicos. En otros países, existen ya auditores, peritos y notarios en informática. En México empiezan a surgir y es necesario que la normatividad defina su actuación.

3.- Un tercer problema, se refiere a la necesidad de garantizar igualdad de acceso de la población a las nuevas facilidades que brinda la tecnología.

En este sentido, debe considerarse que la falta de una infraestructura adecuada de telecomunicaciones e informática y la limitada cultura tecnológica de la población en general, impediría en un principio que toda la población tuviera una igualdad en el acceso a los nuevos servicios.

Por ello, es necesario trabajar en dos aspectos: por una parte, que la normatividad permita la convivencia del uso de métodos tradicionales y métodos electrónicos y garantice una equidad en el trato a la ciudadanía independientemente del medio utilizado.

Por otra parte, se requieren ir desarrollando las condiciones para que la población que quiera hacer uso de medios electrónicos y no tenga una infraestructura propia, pueda acceder a los medios electrónicos. Para ello es conveniente analizar proyectos que se están llevando en otros países como los denominados "kioscos electrónicos públicos", donde la población puede utilizar computadoras conectadas a redes para acceder a servicios públicos y privados.

4.- El cuarto problema radica en que la legislación vigente no establece garantías a los ciudadanos en cuanto al uso de datos personales contenidos o transmitidos por medios electrónicos.

Es común ya en nuestros días que los datos proporcionados para determinados fines, sean comercializados sin ningún control. También estos datos pueden ser utilizados para favorecer actos de corrupción y discriminación.

En cuanto a este problema existen avances importantes en otros países para regular el uso y el comercio electrónico de datos, que deben ser analizados.

La población debe poder conocer los datos que están almacenados en medios electrónicos, autorizar su uso para actividades distintas a las que fueron consideradas originalmente y poder rectificar o actualizar su información.

5.- El quinto problema se halla en los contribuyentes “mañosos”, tal es el caso de aquellos contribuyentes que se niegan a abrir un correo en el cual aparezca un correo de la autoridad o el asunto diga “notificación”, o bien, teniendo la posibilidad de bloquearlo lo haga ¿cómo comprobar que lo hizo?, o que nunca revise su correo o ya sea que por cuestiones de salud no pueda revisarlo.

Todos estos planteamientos, permiten concluir que hay mucho por trabajar. Los medios electrónicos pueden representar una gran oportunidad para el desarrollo de nuestro país, si contamos con el marco normativo-administrativo adecuado para aprovechar plenamente las posibilidades que ofrecen.

Pero lo más importante, nunca perder de vista que la informática es sólo un medio, una herramienta, un instrumento. Cualquier modificación normativa para facilitar su uso, sólo tiene sentido en la medida que esté inmersa en objetivos superiores que permitan nuestro desarrollo como nación y que atiendan los preceptos de igualdad, democracia y justicia para todos los mexicanos.

Concluimos este tema diciendo que a nuestro parecer se verificó la hipótesis que señalamos al principio de nuestra investigación y señalamos: Al realizarse las notificaciones de los actos administrativos emitidos por la autoridad a través de medios electrónicos, existe un ahorro de recursos económicos, materiales y de tiempo para una mejor administración tributaria y se facilita el cumplimiento de obligaciones.

4.3.2 Efectos de la notificación por medios electrónicos.

Para poder entender los efectos de la notificación por correo electrónico debemos recordar que, la notificación, es un acto de comunicación procesal, por medio del cual se pone del conocimiento de las partes, o de los terceros las providencias judiciales, de donde se desprende que uno de los efectos de la notificación es el de comunicar a las partes o interesados algún acto administrativo o resolución.

Por otro lado observamos que además de los efectos mencionados en el párrafo anterior, la notificación realizada conforme a derecho se encarga de marcar el inicio del cómputo de los términos a los que está sujeto el acto o resolución que se comunica.

En este tenor, el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

Artículo 135. Las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas...

La manifestación que haga el interesado o su representante legal de conocer el acto administrativo, surtirá sus efectos de notificación en forma desde la fecha en que se manifieste haber tenido tal conocimiento, si ésta es anterior a aquélla en que debiera surtir efectos la notificación de acuerdo con el párrafo anterior.

De lo antes expuesto se derivan dos premisas:

Como regla general, las notificaciones surten sus efectos al día hábil siguiente a aquél en que fueron practicadas, por ejemplo si la notificación se hizo el día lunes hábil, surtirá sus efectos el martes hábil siguiente:

En los casos en los que los particulares manifiesten conocer el acto, la notificación surtirá efectos desde el día del conocimiento, aun cuando no se cumpla con la regla anterior.

No obstante lo anterior, existen casos especiales de conformidad con los diversos tipos de notificaciones.

Estos casos especiales se encuentran contenidos en los artículo 139 y 140 del Código Fiscal de la Federación, los que señalan:

Artículo 139. Las notificaciones por estrados... En estos casos, se tendrá como fecha de notificación la del décimo sexto día siguiente al primer día en que se hubiera fijado o publicado el documento.

Artículo 140. Las notificaciones por edictos... En este caso se tendrá como fecha de notificación la de la última publicación en el Diario Oficial de la Federación o la página a que hace referencia el párrafo anterior, según sea el caso. (en la página electrónica que al efecto establezcan las leyes fiscales).

Como bien ya se comentó, el conocimiento de cuando surten efectos las notificaciones nos permite realizar la operación denominada computo de plazos. Es importante señalar, que para efectos fiscales el cómputo de los términos se debe efectuar a partir de la forma en que se fijan los plazos, que pueden ser por número de días o por periodos.

Tratándose de plazos fijados en días, sólo se computan los hábiles, al respecto, los días hábiles se encuentran regulados en el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación el cual a la letra dice:

Artículo 12. En los plazos fijados en días no se contarán los sábados, los domingos, ni el 1º de enero; el 5 de febrero; el 21 de marzo; el 1º y 5 de mayo; el 16 de septiembre; el 20 de noviembre; el 1º de diciembre de cada seis años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo; y el 25 de diciembre.

Tampoco se contarán en dichos plazos, los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, excepto cuando se trate de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente, en cuyos casos esos días se consideran hábiles. No son vacaciones generales las que se otorguen en forma escalonada.

El artículo señala qué días no se contarán en los plazos fijados en días y, en consecuencia, mediante un sistema de exclusión los días que no estén contemplados en dicho artículo 12, serán considerados como hábiles.

Así podemos afirmar que en los plazos señalados en días no se contarán: sábados y domingos; días festivos; los días de vacaciones generales de las autoridades fiscales federales.

En lo que respecta a las vacaciones generales de las autoridades fiscales se tiene que recurrir a la miscelánea fiscal, misma que resuelve de manera anual esta situación.

Por último existen casos excepcionales en los cuales las autoridades pueden considerar como inhábil un determinado día o días, ello atiende generalmente a un criterio de caso fortuito o fuerza mayor, como podría ser un desastre natural.

En cuanto a los plazos fijados en períodos o fechas determinadas, se fijan por períodos de semana, mes o año, o se señale la fecha determinada, el término concluye en el mismo día fijado o el día hábil siguiente si aquél cae en inhábil. Si se fijan por mes o año, el término será precisamente el mismo día del mes o año siguiente a aquel en que se inició el plazo.

En los plazos fijados en períodos y aquellos en los que se señale una fecha determinada para su extinción, se computarán todos los días, según se señala en el propio artículo 12 del CFF.

Esto significa que en este tipo de plazos no existen días inhábiles, sino que el vencimiento del plazo sería el último día del período o bien la fecha en que se haya determinado para su extinción.

En cuanto a los efectos jurídicos que se genera mediante la notificación por medios electrónicos, podemos decir que no varían en comparación con lo que hemos venido estudiando en párrafos anteriores, tiene como consecuencia el vincular u obligar a su cumplimiento, o bien para que la parte afectada cuente con

la posibilidad de defenderse del acto que lo está afectando en su esfera jurídica, a través de los medios precisos.

De igual forma, las notificaciones realizada por estos medios surtirán sus efectos jurídicos al día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas, teniéndose como hechas, el día en el que se hubiera recibido el acuse de recibo correspondiente.

4.3.3 Formalidades de la notificación por medios electrónicos.

En términos generales el Código Fiscal de la Federación no establece formalidades en cuanto a los formatos de las notificaciones y sus citatorios. Sin embargo podemos recalcar que el Título V Capítulo II del Código Fiscal de la Federación regula todo lo relativo a las notificaciones comprendidos del 134-140.

Así mismo el artículo 18 de este mismo ordenamiento señala como requisitos de las promociones por medios fiscales ante las autoridades fiscales en su fracción III el señalamiento de la dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.

Como ya lo señalamos en el capítulo anterior, el artículo 38 del Código Tributario, establece que los actos administrativos que se deben notificar deberán contener por lo menos los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que vaya dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

Este artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, está ligado desde su origen con el artículo 16 Constitucional el cual permite que todos los actos de autoridad se lleven en forma legal, es decir que cumplan con el principio de legalidad, motivación y fundamentación, para que el acto de autoridad no sea considerado como una violación de garantías a los contribuyentes.

Para que se puedan llevar a cabo algunas de las notificaciones señaladas en el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes en las promociones que presenten ante autoridades fiscales, deberán señalar el nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes, o en su caso el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recabarlas, como lo establecen los párrafos segundo y cuarto del artículo 18 del citado código.

En materia de notificación por medios electrónicos, caben destacar las formalidades siguientes:

- Formalidades
- 1.- Los actos administrativos que se notifiquen a través de medios digitales deberán transmitirse codificados.
 - 2.- Deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

4.3.4 Valor probatorio de la notificación por medios electrónicos.

Para que una notificación realizada a través de medios electrónicos pueda adquirir cierto valor probatorio pleno, es necesario que se haya llevado a cabo conforme a las dos siguientes cuestiones:

1°. Que el mensaje de datos a notificar haya sido recibido por el destinatario, esto es que se tenga una certeza. Teniéndolo que conservar de igual manera la autoridad emisora del acto.

2°. La autoridad emisora debe contar con el acuse de recibo enviado por el mismo destinatario, documentos con los que se podrá probar que a notificación fue efectuada conforme a derecho.

El Código Fiscal de la Federación únicamente expresa al respecto que en el caso de notificaciones por medios electrónicos, la autoridad recibirá, al

momento de que el contribuyente abra el documento , el acuse de recibo denominado documento digital.

Así el artículo 134 expresa:

Artículo 134. Las notificaciones de los actos administrativos se harán:

I. Personalmente o por correo certificado o electrónico, con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

En el caso de notificaciones por correo electrónico, el acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado. Para los efectos de este párrafo, se entenderá como firma electrónica del particular notificado, la que se genere al utilizar la clave que el Servicio de Administración Tributaria le proporcione para abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

4.3.5 Documento digital.

El documento digital está contemplado en el artículo 134 CFF, sin embargo es definido en el artículo 17 -D del Código Fiscal.

El artículo 134 CFF nos señala:

Artículo 134. Las notificaciones de los actos administrativos se harán:

I. Personalmente o por correo certificado o electrónico, con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

En el caso de notificaciones por correo electrónico, el acuse de recibo consistirá en el "documento digital" con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el "documento digital" que le hubiera sido enviado. Para los efectos de este párrafo, se entenderá como firma electrónica del particular notificado, la que se genere al utilizar la clave que el Servicio de Administración Tributaria le proporcione para abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

Artículo 17 – D. Cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, éstos deberán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor, salvo los casos que establezcan una regla diferente. Las autoridades fiscales mediante reglas de carácter general, podrán autorizar el uso de otras firmas electrónicas.

...

Se entiende por documento digital todo mensaje de datos que contienen información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.

De la lectura del artículo 134 y 17-D se desprende que este mensaje no es exclusivo de la autoridad sino también del particular. En el primer caso el documento digital es emitido por la autoridad y al abrirlo el particular genera el acuse de recibo denominado documento digital; en el segundo caso si el particular emite un documento digital al abrirlo la autoridad genera lo que la legislación denomina sello digital, que no debe ser confundido con el documento digital.

Para evitar este tipo de confusiones y para que sea aún más claro para el lector mencionaremos el concepto de sello digital contenido en el artículo 17- E del Código Fiscal.

Artículo 17- E. Cuando los contribuyentes remitan un documento digital a las autoridades fiscales, recibirán el acuse de recibo que contenga el sello digital. El sello digital es el mensaje electrónico que acredita que un documento digital fue recibido por la autoridad correspondiente y estará sujeto a la misma regulación aplicable al uso de una firma electrónica avanzada. En este caso el sello digital identificará 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 el acuse de recibo mencionado. El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios para que los contribuyentes puedan verificar la autenticidad de los acuses de recibo con sello digital.

El documento digital representa la única manera efectiva para tener certeza de que un correo electrónico fue leído por el destinatario, entendiéndose por este como aquél mensaje que se produce cuando el destinatario de un correo ingresa su clave para leer un mensaje.

Como ya lo expresamos, en este caso solo lo podrá leer si introduce su clave que le haya asignado la autoridad, esto es lo que en la práctica se conoce como los correos encriptados, mismos que cuentan con una clave (identificadores digitales o certificados, que no son más que códigos que se requieren para abrir un mensaje que se le ha enviado a su dirección de correo electrónico o e- mail) para que el destinatario los pueda leer y no solo con el simple hecho de entrar a su correo y a su vez que se haga del conocimiento del emisor que ya fue leído, así es como la autoridad pretende dar por notificado al contribuyente destinatario.

En la actualidad esto se usa para empresas o personas que manejan datos confidenciales comprando unas llamadas "llaves", que son candados que se venden en algunas páginas de internet tal como verising.com

Sin embargo la autoridad fiscal también contará con una especie de llaves, mediante las cuales encriptará los mensajes que mande y no que cualquier persona los pueda abrir por el simple hecho de introducirse a su correo, sino que también debe contar con la clave que le asigne la autoridad.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El artículo 31 fracción IV, el artículo 73 fracción VII, así como el artículo 74 fracción IV Constitucional, representan la base constitucional del sistema tributario mexicano. (Potestad tributaria; Facultad impositiva por parte del Congreso Federal; y finalmente la designación de cámara de origen para discutir las contribuciones, respectivamente).

SEGUNDA.- De lo anterior se desprende la existencia de una relación jurídico tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, misma que conlleva en su esencia un enlace entre dos personas, por un lado el gobierno y por el otro un particular, y que tiene como finalidad cumplir el contenido de una disposición fiscal, ya sea de hacer, de no hacer o tolerar, y que tiene que ver con el nacimiento, modificación, transmisión, extinción o liberación de una obligación tributaria, en donde no forzosamente se debe aportar una cantidad de dinero al fisco, pues esa relación simplemente puede configurarse al darse de alta o baja un giro industrial, presentar avisos, al demostrarle al fisco que se está exento de una serie de derechos y obligaciones para ambos. La relación jurídico- tributaria es el género y la obligación tributaria es la especie.

TERCERA.-El acto administrativo como manifestación unilateral y externa de voluntad, expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general.

CUARTA.- Conforme a las reformas de este 2004, el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación contempla como requisitos del acto administrativo constar en documento digital o impreso, tratándose de los primeros, éstos deberán estar codificados, y además deberán contar con la Firma Electrónica Avanzada del funcionario competente.

QUINTA.- La notificación por medios electrónicos se puede dar respecto de los siguientes actos: Citatorios, Requerimientos, Solicitudes de informes o documentos y Actos administrativos que puedan ser recurridos.

SEXTA.- Establecemos que nuestra sociedad debe estar al día con los adelantos tecnológicos como son los informáticos, y por lo tanto el derecho debe de hacerse llegar de los avances científicos que le sirvan para facilitar su trabajo, esto implica el empleo de los medios electrónicos en la notificación, para poder así cumplir con el principio de economía procesal.

SÉPTIMA.- Consideramos que este cambio debemos orientarlo en beneficio del país, pues las sociedades del mundo que han incorporado la informática a su forma de vida cuentan con una ventaja económica y social.

OCTAVA.- Creemos que para poder aprovechar el potencial de aplicación de las tecnologías de la información en la prestación de servicios públicos, México requiere contar con un marco normativo-administrativo que favorezca su desarrollo. Dichas adecuaciones normativas, deben apoyarse además en lineamientos administrativos que definan los estándares y medidas de seguridad indispensables para el uso de medios electrónicos.

NOVENA.- Pensamos que el aprovechar los avances tecnológicos, como es el caso del correo electrónico contribuirá a la agilización de la justicia, por su rapidez.

DECIMA.- Manifestamos que este tipo de notificación no cuenta con una regulación adecuada, pues es insuficiente para la serie de problemas que se pueden suscitar, mismos que no fueron contemplados por nuestros legisladores.

DECIMO PRIMERA.- Al reemplazar los documentos tradicionales por sus equivalentes en medio digital, surgen preguntas como: cómo autenticar quién es el autor del mismo, cómo garantizar que un documento no ha sido alterado y cuáles son las reglas para su envío y recepción. La legislación sigue siendo omisa en este aspecto y puede generar en cierto grado incertidumbre jurídica al contribuyente, pues este no sabe qué va a pasar con todos estos aspectos, es más aun nosotros no entendemos de que manera resolverá la autoridad algunos de estos conflictos.

DECIMO SEGUNDA.- Debemos apuntar que nuestro sistema jurídico en este momento genera también un cierto grado de incertidumbre jurídica a la autoridad emisora del acto, pues se desconoce como se regularán distintas situaciones que pueden presentarse, tal es el caso de los riesgos de pérdida o una falla en el sistema informático de la autoridad.

DECIMO TERCERA.- Consideramos que deben establecerse ciertos lineamientos como, cuál es el tiempo de resguardo de información en línea, bajo qué condiciones debe almacenarse la información, cómo contender ante los riesgos de pérdida o violación de información, qué medidas de seguridad deben

establecerse, qué protocolos de comunicación hay que utilizar y qué estándares deben establecerse para la transmisión electrónica de datos.

DECIMO CUARTA.- Recalamos que la legislación vigente no establece garantías a los ciudadanos en cuanto al uso de datos personales contenidos o transmitidos por medios electrónicos. Es común en nuestros días que los datos proporcionados para determinados fines, sean comercializados sin ningún control. También estos datos pueden ser utilizados para favorecer actos de corrupción y discriminación.

DECIMO QUINTA.- Debemos reconocer que la única manera efectiva para tener certeza de que un correo electrónico fue leído por el destinatario, es el documento digital entendido este como aquél mensaje que se produce cuando el destinatario de un correo ingresa su clave para leer un mensaje. Lo que en la práctica se conoce como correos encriptados, estos llevan una clave o código digital que se requiere para abrir el mensaje, así, de esta manera, no se puede modificar el mensaje una vez que se emitió.

DECIMO SEXTA.- Todos estos planteamientos, permiten concluir que hay mucho por trabajar. Los medios electrónicos pueden representar una gran oportunidad para el desarrollo de nuestro país, si contamos con el marco normativo-administrativo adecuado para aprovechar plenamente las posibilidades que ofrecen.

DECIMO OCTAVA.- Al realizarse las notificaciones de los actos administrativos emitidos por la autoridad a través de medios electrónicos, existe

un ahorro de recursos económicos, materiales y de tiempo para una mejor administración tributaria y se facilita el cumplimiento de obligaciones.

BIBLIOGRAFIA

Obras.

Acosta Romero Miguel, Teoría general del derecho administrativo, primer curso, Ed. Porrúa, 16ª. ed, México, 2002.

Arellano García Carlos, Teoría general del proceso, Ed. Porrúa, 10ª. ed., México, 2001.

Ayluardo Saúl, Lecciones sobre derecho administrativo, Ed. Universidad Autónoma Metropolitana, 1ª.ed., México, 1990.

Bacre Aldo, Teoría general del proceso, tomo II, Ed. Abeledo- Perrot, 1ª. ed. Buenos Aires, 1991.

Boquera Oliver José María, Estudios sobre el acto administrativo, Ed. Civitas, 5ª. ed., Madrid, 1988.

Carnelutti Francisco, Sistema de derecho procesal civil, tomo II. Traducido y adicionado por Niceto Alcalá- Zamora y Castillo y Santiago Sentis Melendo, Ed. Cárdenas, 1ª. ed, México, 1998

Carrasco Iriarte Hugo, Derecho fiscal constitucional, Ed. Oxford. 4ª. ed., México, 2002.

_____, Derecho fiscal mexicano, Ed. Cárdenas, 5ª. ed, México, 1980

Carrillo Flores Antonio, La justicia federal y la administración pública, Ed. Porrúa, 2ª. ed., México, 1973.

Cortés Figueroa Carlos, Introducción a la teoría general del proceso, Ed. Cárdenas, 2ª. ed., México, 1975

De la Cueva Arturo, Derecho fiscal, Ed. Porrúa, s.e., México, 1999.

De la Garza Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, Ed. Porrúa, 1ª. ed., México, 2001

Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Elementos del derecho administrativo, Ed. Limusa, 3ª. Reimpresión, México, 1991.

_____, Principios de derecho tributario, Ed. Limusa, 3ª. Reimpresión, México, 1992.

Diep Daniel, El tributo y la constitución, Ed Trillas, 1a. Reimpresión, México.

Flores Zavala Ernesto, Finanzas públicas mexicanas, Ed. Porrúa, trigésima tercera ed., México, 2001

Fraga Gabino, Derecho administrativo, Ed. Porrúa, 37ª. ed. México, 1998.

Galindo Camacho Miguel, Derecho administrativo, tomo I, Ed. Porrúa, 3ª. ed., México, 2000

García de Enterría, Eduardo y Tomás Ramón Fernández, Curso de Derecho Administrativo I, Ed. Civitas, 9ª. ed., Madrid, 1999.

Gómez Lara Cipriano, Teoría general del proceso, Ed. Oxford, 9ª. ed., México, 2001.

Jiménez González Antonio, Lecciones de derecho tributario, Ed. Thomson, México, 1ª. ed., México, 2002.

Mabarak Cerecedo Doricela, Derecho financiero público, Ed. Mc Graw Hill, 1ª. ed, México, 1996.

Margáin Manatou Emilio, Introducción al estudio del derecho tributario, Ed Porrúa, 1ª. ed., México, 1989.

Martínez Morales Rafael, Derecho administrativo 1er. y 2º. cursos, Ed. Oxford, 4ª. ed., México, 2000 p.

Maurino Alberto Luis, Notificaciones procesales, Ed. Astrea, 2ª. Reimpresión, Buenos Aires, s.a.

Méndez Galeana Jorge, Introducción al derecho financiero, Ed. Trillas, 1ª. ed., México, 2003.

Nava Negrete Alfonso, Derecho administrativo mexicano, Ed. Fondo de cultura económica, 2ª. Reimpresión, México, 1999.

Olivera Toro Jorge, Manual de derecho administrativo, Ed. Porrúa, 7ª. ed., México. 1997.

Orrantía Arellano Fernando A., Las facultades del Congreso Federal en materia fiscal, Ed. Porrúa, 2ª. ed., México, 2001

Pallares Eduardo, Derecho procesal civil, Ed. Porrúa, 2ª. ed., México, 1965.

Pérez Dayán Alberto, Teoría general del acto administrativo, Ed. Porrúa, 1ª. ed., México, 2003.

Pugliese Mario, Instituciones de derecho financiero, Ed. Porrúa, 2ª. ed., México, 1976.

Quintana Valtierra Jesús, Derecho tributario mexicano, Ed. Trillas, 2ª. ed., México 1997.

Rodríguez Lobato Raúl, Derecho fiscal, Ed. Oxford, México, 2ª ed. México, 1986.

Rojina Villegas Rafael, Derecho civil mexicano, tomo I, Ed. Porrúa, 8ª. ed., México, 1997.

Sánchez Gómez Narciso, Derecho fiscal mexicano, Ed. Porrúa, 2ª. ed. México, 2001.

_____, Primer curso de derecho administrativo, Ed. Porrúa, 2ª. ed., México, 2000.

Sánchez León Gregorio, Derecho fiscal mexicano, Ed. Cárdenas, 5ª. ed., México, 1980.

Sánchez Miranda Arnulfo, Aplicación del Código Fiscal de la Federación, introducción al derecho fiscal, Ed. Línea Universitaria, 1ª. Reimpresión, México, 2002.

Serra Rojas Andrés, Derecho administrativo, primer curso, Ed. Porrúa, 21ª. ed., México, 2001.

Legislación.

Código fiscal de la federación vigente. Ed. Taxx.

Código Federal de Procedimientos civiles vigente. Ed. SISTA.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente. Ed. Porrúa.

Ley federal de procedimiento administrativo, Ed. Porrúa.

Direcciones electrónicas.

<http://www.cddhu.gob.mx>

<http://www.freneticmig.com>

<http://www.masadelante.com>

<http://www.sat.gob.mx>

<http://www.scjn.gob.mx>

<http://www.tfjfa.gob.mx>