

UNIVERSIDAD DEL TEPEYAC

ESCUELA DE DERECHO
CON ESTUDIOS RECONOCIDOS OFICIALMENTE POR
ACUERDO No. 3213-09 CON FECHA 16-X-1979
DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO COMO FENÓMENO REGULADOR DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN MÉXICO

TESIS
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA
NASHIELY XÓCHITL CORDERO MORALES

MÉXICO, D.F.

2007



Universidad Nacional
Autónoma de México



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 DEL TEPEYAC

ESCUELA DE DERECHO
CON ESTUDIOS RECONOCIDOS OFICIALMENTE POR
ACUERDO No. 3213-09 CON FECHA 16-X-1979
DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO COMO FENÓMENO REGULADOR DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN MÉXICO

TESIS
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA
NASHIELY XÓCHITL CORDERO MORALES

ASESOR DE LA TESIS
LIC. EMILIO FELICIANO PACHECO RAMÍREZ
CED. PROFESIONAL No. 1348936

MÉXICO, D.F.

2007

AGRADECIMIENTOS

A Dios:

Por dejarme sentir su infinito amor a través de las hermosas bendiciones que me rodean y llenan mi vida.

A mis padres:

No encuentro las palabras suficientes para transmitirles mi profundo cariño, admiración y agradecimiento por estar conmigo siempre. Todo lo que soy se los debo a ustedes, mis mejores maestros de amor incondicional.

A mi hermano Danielito:

Por tu ejemplo de valentía, amor a Dios y por compartir una manera opuesta, pero no menos hermosa de ver la vida, que sin duda enriquece mucho más nuestros lazos de amor y complicidad. Te quiero mucho Dany.

A Margarita y Zefe:

Mis queridos tíos, gracias por su constante fe en mí y por animarme en momentos difíciles; ni se imaginan lo valiosos que han sido sus consejos y regaños cariñosos.

A Javier:

Te amo, con todo lo que ello implica...

A mi asesor Licenciado Emilio Pacheco:

Por su invaluable y comprometida contribución para ayudarme a alcanzar una de mis más importantes metas, gracias por todo su apoyo; ahora y siempre.

	Página
RESUMEN	i
INTRODUCCIÓN	ii
CAPÍTULO 1. BREVE RESEÑA HISTÓRICA DEL DERECHO FISCAL EN MÉXICO	
1.1 El Derecho Fiscal en el México Prehispánico	2
1.2 El Derecho Fiscal en el México Colonial	3
1.3 El Derecho Fiscal en el México Independiente	4
1.4 El Derecho Fiscal en el México Revolucionario	6
1.5 El Derecho Fiscal en el México Moderno	10
1.6 El Derecho Fiscal en el México Contemporáneo	12
1.7 El Derecho Fiscal en el marco del Derecho Comparado	14
CAPÍTULO 2. RELACIÓN JURÍDICO FISCAL	
2.1 Obligación Tributaria. Concepto	19
2.2 Obligación Fiscal. Sujetos	22
2.2.1 Responsables Solidarios	24
2.3 Hecho generador o supuesto hipotético de la norma fiscal	26
2.3.1 Obligación Fiscal. Objeto	29
2.4 Obligación Tributaria. Formas de extinción	30

CAPÍTULO 3. OBLIGACIONES FORMALES DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL MARCO DEL DERECHO ELECTRÓNICO

3.1 Promociones ante las autoridades fiscales	36
3.2 Consultas de particulares	39
3.3 Pago electrónico como medio extintivo de la Obligación Fiscal	40
3.4 Negativa Ficta	41
3.5 Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (R.F.C)	43
3.6 Comprobantes Fiscales	48

CAPÍTULO 4. LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS DEL DERECHO FISCAL COMO REGULADORAS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN MÉXICO

4.1 Derecho Fiscal. Concepto	55
4.1.2 El Derecho Fiscal como rama autónoma del Derecho	57
4.1.3 El Derecho Fiscal. Naturaleza jurídica	60
4.2 El uso de las nuevas tecnologías por el Derecho Fiscal	62
4.3 Las nuevas tecnologías y su gravamen	73
4.4 El comercio electrónico su regulación por el Derecho Fiscal	80
4.5 La tributación de la renta conforme a las nuevas tecnologías	83
4.6 El comercio electrónico en el marco actual del Derecho Fiscal	85
4.7 Causas y efectos jurídicos de la regulación del Derecho Fiscal y sus medios electrónicos en la materia de comercio de tal carácter	86
CONCLUSIONES	88
BIBLIOGRAFÍA	91

RESUMEN

El presente trabajo tiene como objetivo el análisis del impacto que tiene el conocimiento y aplicación de las nuevas tecnologías en el derecho tributario; de manera especial en lo que respecta al comercio electrónico. La investigación fue totalmente documental, basándome en los principales doctrinarios que en materia fiscal escriben para dar sustento a los primeros capítulos, así como las leyes respectivas en materia de impuestos. Para el desarrollo del último capítulo consulté diversas obras de autores extranjeros, lo que me permitió dar cuenta de que en nuestro país existe regulación de las nuevas tecnologías tan sólo en lo que a cumplimiento de obligaciones fiscales se refiere, no así en lo relativo a los impuestos directos e indirectos, ya que en el Código Fiscal de la Federación no se menciona nada al respecto.

INTRODUCCION

El presente trabajo de investigación, se aborda bajo una perspectiva eminentemente teórica, al surgir como pregunta inicial la siguiente: ¿las nuevas tecnologías del derecho fiscal se orientan o no a regular el comercio electrónico en México?, de lo que un gran número de opiniones encontradas se presentaron al respecto, sin embargo y trazado mi objetivo general que se orienta básicamente al análisis de las nuevas tecnologías en el Derecho Fiscal y su utilización en el ámbito de las obligaciones formales de los contribuyentes más no así en el comercio electrónico; por tal motivo, de manera específica tracé como objetivo el hecho de investigar el porqué de la no utilización de las nuevas tecnologías en el comercio electrónico por parte del Derecho Fiscal, lo que encontré, fue precisamente que los avances en nuestro Derecho Fiscal en dicho ámbito no son del todo de avance progresivo sino por el contrario del todo pasivo, esto quizá debido a la política fiscal del país porque trazado en ella sus objetivos no tiene el mínimo compromiso de incursionar en el ámbito del comercio electrónico y su repercusión en vía de contribuciones.

De ahí entonces que como hipótesis subjetiva plantee la posibilidad de que en México se regule el comercio electrónico a través de las nuevas tecnologías del Derecho Fiscal porque le permitirán allegarse de un mayor número de recursos, lo que evidentemente le permitiría una mayor satisfacción de necesidades públicas; postulado que a juicio de la suscrita ha quedado convalidado con el desarrollo principalmente del cuarto capítulo de la presente investigación porque a través de su evolución confirmé el hecho

de que en México en gran parte se tiene abandonada la actividad comercial electrónica y sobre todo su regulación por el Derecho Fiscal acorde a sus nuevas tecnologías.

Con base en la aplicación de las nuevas tecnologías en el Derecho Fiscal, he cumplido con los objetivos y expectativas de mi trabajo de investigación, toda vez que el estudio, material didáctico compilado y el uso de las leyes y medios electrónicos me han permitido comprender que las nuevas tecnologías del Derecho Fiscal deben en gran medida seguirse fortaleciendo y principalmente con tendencia progresiva al comercio electrónico en México, el cual, básicamente puedo considerarlo por razón del estudio realizado como una rama innovadora del Derecho Fiscal y principalmente al uso de las nuevas tecnologías, de manera tal que la hipótesis subjetiva de la suscrita ha quedado probada en el sentido de que en México debe tenderse progresivamente al avance de las nuevas tecnologías del Derecho Fiscal con relación al comercio electrónico, fuente de proyección internacional de riqueza y por consiguiente de contribuciones para el Estado.

La hipótesis objetiva del presente trabajo de investigación, se convalida con el desarrollo de todos y cada uno de los capítulos que la integran, en donde si bien se refleja el uso de las nuevas tecnologías por el Derecho Fiscal, son únicamente tendientes al cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, sin embargo lo cierto es que en parte alguna del Código Fiscal de la Federación dichas tecnologías se orientan a regular las consecuencias del comercio electrónico.

En este sentido y para efecto de dar cumplimiento a lo anterior, dividí mi trabajo de investigación en cuatro capítulos; el primero de ellos titulado “Breve reseña histórica del Derecho Fiscal en México”, con el cual persigo dar a conocer la evolución de nuestro Derecho Fiscal y su importancia en el marco del Derecho Comparado para comprender finalmente que dicha rama debe por siempre encontrarse a la vanguardia y no ser como otras tan sólo una rama pasiva del derecho.

El segundo de mis capítulos lo titulo “La relación jurídico fiscal” y se aborda con la finalidad no tan sólo de comprender la obligación tributaria sino básicamente la relación jurídico fiscal así como las formas por las cuales se extingue, en el entendido de que dicha relación implica no tan sólo la vinculación del Estado y contribuyente, sino más allá incluso, con responsables solidarios y aún terceros relacionados, que finalmente provoca la extensión de las facultades de las autoridades fiscales, con lo cual y por consiguiente me encontré obligada a titular mi tercer capítulo “Obligaciones formales de los contribuyentes en el marco del Derecho Electrónico”, que si bien se refiere básicamente a las obligaciones del contribuyente, también enfatizo en dicho capítulo lo propio al Derecho Electrónico como las nuevas tecnologías del Derecho Fiscal, sin embargo, insisto sólo se refiere a obligaciones formales del contribuyente, por dicha razón en el cuarto y último capítulo titulado “Las nuevas tecnologías del Derecho Fiscal como reguladoras del comercio electrónico en México”, tiende sistemáticamente al estudio y entendimiento del comercio electrónico con relación al uso de las nuevas tecnologías del Derecho Fiscal, postulado en el cual y haciendo hincapié en su importancia se proponen modificaciones tanto en nuestro Código Fiscal como en leyes impositivas a efecto de que en lo subsecuente

se tienda progresivamente a encauzar al fisco a regular el comercio electrónico en vísperas del uso de sus nuevas tecnologías.

CAPÍTULO 1

BREVE RESEÑA HISTÓRICA DEL DERECHO FISCAL EN MÉXICO

1.1 Derecho Fiscal en el México Prehispánico

Al abordar el presente capítulo en mi trabajo de investigación, me lleva significativamente a recordar que todo tiene un origen, de ahí que el Derecho Fiscal como rama autónoma de la Ciencia Jurídica me traslade de forma necesaria a la búsqueda de su fuente.

Así, debo advertir la dualidad de posiciones entre los que imponen y los que pagan los tributos (González, 1992). Dicho tratadista señala que la dualidad en mención surge desde que aparecen las primeras organizaciones sociales.

Básicamente, y a manera de antecedente prehispánico, debo citar la fundación de Tenochtitlan y las contribuciones que sirvieron de aportación para la comunidad.

De esta forma, resulta ser que el antecedente más remoto que se encuentra en materia fiscal es el que cita a “Tezozómoc y el impuesto como tributo del vencido, conocido también como el más antiguo caso de inconformidad con los impuestos, en donde además destaca El Discurso de Tequixquihuacatl; el período de Acamapitchtiln, la descentralización administrativa y la adecuación de gravámenes, la audiencia general de Texcoco entre otros”. (González, p.p.15-21). El tratadista citado establece además de lo ya transcrito que las audiencias decidían las quejas o

inconformidades de los contribuyentes, por esta razón las inconformidades, en cuanto a los tributos, eran propiamente del cuerpo colegiado antes mencionado, entre los que destaca la Audiencia General de Texcoco.

1.2 El Derecho Fiscal en el México Colonial

Conforme a lo anterior y en secuencia del escrito la vida institucional de la colonia se inicia, en el aspecto formal, con la erección del ayuntamiento de la Villa Rica de la Veracruz, por esta razón al consumarse la conquista, Cortés promulga las primeras cédulas que contenían normas jurídicas tendientes a la estructuración político-administrativa de la Nueva España; de esta forma, los nuevos dominios se transforman en fuente de ingresos para la Corona y para los conquistadores, por esto, (Armienta, 1977, p.39) señala que “Cortés reúne a los caciques y señores de Coyoacán con objeto de establecer a favor del rey de España la obligación de pagar los tributos; resalta el hecho de que en este momento se sustituye a los sujetos activos de la relación jurídico tributaria en México como es el caso de Texcoco y Tacuba”.

Durante los primeros años de conquista, el abuso por parte de los conquistadores fue una constante por lo que desde España los reyes tratan, en la medida de sus posibilidades, de frenar tales excesos y crean los decretos reales integrados por principios fundamentales del derecho y la justicia tributaria (González, 1992).

Posteriormente, por órdenes también del gobierno español, crea la figura de la Audiencia que como establece Armienta (1977, p.59) era “el tribunal superior de una o más provincias, compuesta de ministros, denominados

oidores, quienes representan al rey en la administración de justicia”. Pero este tribunal no fue suficiente para satisfacer las necesidades de la Nueva España por lo que se crea la figura del Virrey, quien tenía la obligación de vigilar por el fomento y buena administración de los fondos públicos (Armienta, 1977).

Fue así como en el año de 1876 se expide la “Real Ordenanza para el Establecimiento e Instrucción de Intendentes de Ejército y Provincia en el Reino de la Nueva España” (Armienta, 1977, p.53), por la que se crea la junta superior de Hacienda que fungía como tribunal de apelación en los asuntos contencioso-fiscales, en los cuales actuaban los intendentes como primera instancia en los litigios relativos a las rentas del tabaco, alcabalas y pulques, pólvora y naipes.

La selección de las figuras jurídicas mencionadas obedece a la importancia que tuvieron para la formación de lo que hoy conocemos como justicia fiscal; dicho criterio fue formado a partir de la consulta en importantes libros que hacen referencia a esta etapa histórica de nuestro país.

1.3 El Derecho Fiscal en el México Independiente

Una vez señalados los principales rasgos en materia tributaria dentro de la época colonial, abordaré lo relativo a el período independiente, y para ello mencionaré como inicio de esta etapa los profundos cambios ocurridos en el siglo XIX (Armienta, 1977), como la revolución francesa, y las ideas del enciclopedismo, que permitieron dar al México de ahora la oportunidad de

tomar un nuevo rumbo respecto a su posición de sujeción ante el gobierno español.

Los primeros instrumentos jurídicos tendientes a aligerar las cargas impositivas a los indígenas fueron el Bando Hidalgo y la constitución de Apatzingán, cuya característica principal en ambos ordenamientos fue permitir a los obligados a pagar un tributo más justo (dentro de lo posible) acorde a sus condiciones económicas y sociales.

Durante el breve gobierno de Iturbide se aprueba el Reglamento Político Provisional, que se destaca por su artículo 57 que establece la subsistencia de los juzgados y fueros militares y eclesiásticos (Armienta, 1977).

La Constitución de Apatzingán concluida como ordenamiento provisional el 22 de octubre de 1814 contiene importantes disposiciones como la división de poderes, excesivas facultades del congreso, perpetuidad en los empleos, la exclusión de los gobiernos personales y la declaración de que las contribuciones no son extorsiones sino donativos. La constitución que tuvo vigencia en la vida nacional independiente fue la promulgada en el año de 1824 (González, 1192). Sin embargo, no establece los derechos y obligaciones de los ciudadanos, ni la obligación de contribuir a los gastos públicos.

De esta forma, no es sino hasta la Constitución de 1857 cuando se establece en el artículo 31, fracción II que es obligación de todo mexicano contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que reside, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes (González, 1992).

Considero importante destacar que las contribuciones a que están obligados los ciudadanos ya no se harán de forma arbitraria, sino sujetándose a criterios establecidos previamente en leyes especiales.

Por otra parte, el artículo 72 de la misma constitución habla de las facultades del congreso para aprobar el presupuesto de gastos de la federación e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo.

Así mismo, el artículo 124 establece la abolición de las alcabalas y de las aduanas interiores en toda la República, pero después de someterlo a debate se modifica, otorgándole a la Federación la facultad de regular la importación, exportación así como el paso de mercancías en territorio nacional.

De lo anterior, advierto que las adaptaciones de los ordenamientos españoles a la incipiente independencia mexicana tuvieron que pasar por un lento y complicado proceso, toda vez que fue necesario conciliar numerosos intereses que giraban en torno al destino de la inmensa riqueza originada en México.

1.4 El Derecho Fiscal en el México Revolucionario

Se tiene fecha del inicio de esta etapa en el año de 1910, con un levantamiento armado cuyo objetivo fue definir el nuevo rumbo que habría de tomarse hacia el inicio del establecimiento de un régimen que gobernara de manera uniforme al país. Pero dicha uniformidad estuvo lejos de ser la característica que definiera el período revolucionario, pues el enfrentamiento

de grupos de poder con diferentes intereses generaron una caótica situación ante la de por sí desorientada nación mexicana.

En materia de Derecho Fiscal, los acontecimientos no son muy relevantes pues se buscó en primera instancia dar cuerpo a los ordenamientos jurídicos sustantivos como la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de donde se derivan todas las demás leyes que con el paso del tiempo habrían de perfeccionarse y dar forma al sistema tributario mexicano. Debido a lo anterior sólo señalo los principales planes, tratados, y primeras constituciones mexicanas a manera de antecedentes inmediatos.

Los historiadores coinciden que el origen del movimiento revolucionario fue el hartazgo hacia el régimen porfirista. Así destacan los siguientes documentos tendientes en contra de éste:

1. El Manifiesto el Programa del Partido Liberal Mexicano, suscrito en 1906 por Ricardo Flores Magón, integrado en su mayor parte por derechos a favor de la clase obrera.
2. Los escritos de Francisco I. Madero como *La sucesión presidencial de 1910*, *Manifiesto a la Nación*, que reflejaban indubitadamente sus aspiraciones presidenciales, a través de su conocida frase: “Sufragio efectivo. No reelección”.¹ Después habría de dar forma a *El Plan de San Luis Potosí*.

¹ A pesar de haberse llevado a cabo elecciones bajo ésta nueva óptica, se reelige a Porfirio Díaz; los antireeleccionistas manifiestan su inconformidad solicitando la nulidad de las elecciones, pero el Congreso les niega esa posibilidad.

Al mismo tiempo, en diferentes puntos del país, se daban levantamientos armados como el de Orozco en el estado de Chihuahua.

En 1911 Porfirio Díaz, presionado por Estados Unidos, firma con Francisco I. Madero los Tratados de Ciudad Juárez, en los cuales se desconoce el gobierno porfirista y se convoca a nuevas elecciones, que son ganadas ahora sí por Madero. Sin embargo las inconformidades siguen a lo largo de todo el país y el nuevo gobierno concluye con la llamada “Decena trágica” resultado de múltiples traiciones y alianzas entre quienes más tarde se disputarían el poder. Es así como Victoriano Huerta asume la presidencia de México, cuyo gobierno implantó un severo sistema militar en todos los ámbitos; ante tales circunstancias Venustiano Carranza quien fuera gobernador de Coahuila promueve un movimiento llamado Revolución Constitucionalista, dando como resultado la destitución de Huerta² manifestada en *El Plan de Guadalupe* y además obtiene para sí mismo amplias facultades encaminadas a restablecer el orden del país. (López, 2004).

Continúan las revueltas aisladas, y aparecen también intervenciones de Estados Unidos de Norteamérica, se da un enfrentamiento militar en Veracruz en 1914, al tratar de evitar el ataque a la aduana mexicana por parte de este último. El 14 de noviembre de ese mismo año cae Huerta y se retiran los invasores estadounidenses.

En agosto Carranza asume la Presidencia de México de forma interina, pero Villa, quien fuera un importante dirigente revolucionario, se opuso a esta

² En el exterior se siguió reconociendo a Huerta como presidente, pues no lograban unificar criterios todos los movimientos que había de forma aislada al interior de México.

decisión y se levantó contra Carranza. Los principales líderes revolucionarios: carrancistas, villistas y zapatistas se reúnen en la llamada Convención de Aguascalientes para dialogar en aras de encontrar solución a los conflictos pero los resultados fueron nulos; sin embargo emiten un *Manifiesto a la nación*, donde sólo expresan sus ideas políticas.

Se dan nuevas divisiones: por un lado Villa y Zapata, por el otro Carranza y Obregón, favoritos de Estados Unidos de Norteamérica. Triunfa Carranza, pero las revueltas internas no cesan. Aún así, se concibe la idea de crear una nueva Constitución que no tuviera que ver con la de 1857, toda vez que las condiciones sociales han cambiado³. Es así como en medio de una aparente calma se elabora en la ciudad de Querétaro la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que actualmente nos rige. De la cual destacamos lo relativo a la cuestión tributaria en el artículo 31, trasladándola tan sólo a una fracción IV, y cambiando la frase “es obligación de todo mexicano” por la de “son obligaciones de los mexicanos”. (Curiel, 2002).

De esta forma es como de acuerdo a los historiadores, termina la etapa de la lucha revolucionaria en el año de 1920, aunque las consecuencias de tantas divisiones e insurrecciones se verán reflejadas durante el proceso de formación como país a la luz de una Constitución plenamente reconocida.

³ La idea de llamar nueva a la Constitución, ha sido duramente criticada por Felipe Tena Ramírez en su obra *Leyes fundamentales de México*, ya que señala lo siguiente: “que ni modificaba la Constitución de 1857, ni se manifestaba abiertamente como una nueva Constitución”. (Tena, 1998, p.816)

1.5 El Derecho Fiscal en el México Moderno

Pudiera parecer que después de todas las revueltas, divisiones, traiciones e intervenciones extranjeras, el ambiente político en México por fin tomaría rumbos unificados y en armonía, toda vez que ya se contaba con un elemento primordial para tales condiciones. Sin embargo Margadant (2002), citado por Pérez (2003) señala que se trata de “una fase caracterizada por las tentativas de suavizar ciertas asperezas radicales...y el impacto de la economía y tecnología modernas han estado creando el multifacético México que hoy conocemos”

A manera de resumen, y de forma muy concisa, presento los rasgos más importantes, (sin perder de vista el objetivo principal de esta reseña) de cada régimen presidencialista en México hasta nuestros días con base en lo expuesto por López (2004).

En 1934 asume la presidencia del país el general Lázaro Cárdenas del Río: se funda el Banco de Comercio Exterior y el Banco Obrero de Fomento Industrial; se expropiaron las empresas petroleras. En materia fiscal se promulgó la *Ley de Justicia Fiscal* de 1936, que luego fue sustituida por el *Código Fiscal* del 31 de diciembre de 1938. (Pérez, 2003, p.109)

Tras el gobierno de Cárdenas triunfa el general Manuel Ávila Camacho y destacan reformas en materia educativa y la elaboración de la reforma electoral en 1954. Le sucede en el poder el lic. Miguel Alemán Valdés, son promulgadas numerosas leyes entre las que destaca *La ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles*, y se crea la Ciudad Universitaria. (López, 2004). Durante el gobierno de Adolfo Ruiz Cortines se decretó la

devaluación del peso frente al dólar de \$8.65 a \$12.50. Se concede a la mujer el derecho al voto, y promulga la *Ley de Secretarías y Departamentos de Estado*. (Pérez, 2003).

Inicia su período en el año de 1958 el Lic. Adolfo López Mateos; nacionaliza la industria eléctrica, es creado el impuesto sobre tenencia y uso de automóviles. En 1964 accede a la presidencia Gustavo Díaz Ordaz; se modifica el impuesto sobre la renta para gravar los ingresos globales de las personas físicas y morales, se dan graves movimientos de médicos y estudiantes, llamado este último del 68, que culminó con los trágicos sucesos de Tlatelolco.

En 1970 Luis Echeverría Álvarez promueve una ardua labor legislativa y promulga: *La Ley para el Control de Organismos Descentralizados y Empresas de Participación Estatal*, *Ley de Secretarías y Departamentos de Estado*, entre otras. Y enfrenta la devaluación de 1976 debida al acelerado crecimiento de la inflación. En 1982 con José López Portillo y Pacheco estalla una severa crisis económica en el país; en 1980 se crea el Impuesto al Valor Agregado (IVA), como un 10% aplicable al precio directo pagado por el consumidor por un producto. (Pérez, 2003). Con Miguel de la Madrid Hurtado, México ingresa al entonces conocido como GATT (hoy Organización Mundial de Comercio- OMC), se aumenta el IVA.

En el año de 1988, Carlos Salinas de Gortari asume la presidencia en unas muy controvertidas elecciones; impulsa la política neoliberalista, se firma el *Tratado de Libre Comercio de América del Norte* (TLCAN) entre México, Estados Unidos y Canadá, concluye el proceso de reprivatización de la banca nacionalizada por López Portillo. También es asesinado el candidato

a la presidencia de la República lic. Luis Donald Colosio y es así como llega a la presidencia en 1994 el Lic. Ernesto Zedillo Ponce de León; se presenta una grave crisis económica y social, por primera vez se elige jefe de gobierno del Distrito Federal de forma democrática y resulta electo Cuauhtémoc Cárdenas, candidato de la oposición.

El 2 de Julio del año 2002 triunfa Vicente Fox Quesada, candidato del Partido Acción Nacional, lo que marcó una importante transformación en la vida política y social de México.

1.6 El Derecho Fiscal en el México Contemporáneo

Si es un hecho que desde los orígenes de nuestra nación todos los mexicanos hemos tenido que contribuir con nuestros impuestos para sostener el gasto público, con mayor razón en la actualidad; frente al continuo crecimiento demográfico, los avances tecnológicos y científicos que demandan del Estado una adecuación de los ordenamientos jurídicos que tienen que ver con la recaudación de impuestos.

“Tal situación imprime al Derecho Fiscal una importancia verdaderamente excepcional, ya que todo acrecentamiento en las cargas públicas va necesariamente acompañado de una evolución en los mecanismos y procedimientos legales que deben regirlo, los que cada día tienden a hacerse más complejos y sofisticados” (Arrijoja, 2005, pp. 6, 7). De ahí mi interés por señalar algunos aspectos que aún no están contemplados en la legislación fiscal mexicana, en concreto cuando se trata de operaciones realizadas a

través de las nuevas tecnologías como computadoras, servidores, internet, etc.

Es así, que el Derecho Fiscal es una disciplina de suma importancia y trascendencia con una gran proyección hacia el futuro, pues es una de las ramas de la ciencia jurídica que suele transformarse con mayor frecuencia (Arrijo, 2005).

Por lo antes señalado, el campo de acción del Derecho Fiscal es tan amplio y complejo que sucede con frecuencia cierta confusión en cuanto al nombre de la multicitada materia, llamándola: Derecho Financiero, Derecho Impositivo, Derecho Tributario y Derecho Fiscal; pero de acuerdo a lo que señala Arrijo sólo las dos últimas son correctas (2005). El autor nos da las siguientes definiciones:

a) Derecho Financiero: “disciplina cuyo estudio comprende el análisis y la evaluación del conjunto de normas jurídicas que regulan la obtención por parte del Estado de todo los recursos económicos necesarios para la composición del presupuesto nacional”

b) Derecho Impositivo: supone la recaudación de impuestos como única actividad del estado.

c) Derecho Tributario: conjunto de normar jurídicas que reglamentan la determinación y pago de las contribuciones.

d) Derecho Fiscal: “conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Fisco, entendiendo por el Fisco el órgano del Estado encargado de la determinación, liquidación y administración de los tributos”.

Por lo que toca a la primera definición, el Derecho Fiscal aparece como una parte o rama del Derecho Financiero pero no como equivalente. El segundo concepto es muy limitado, puesto que la recaudación de impuestos no es la única, ni la más importante actividad del Estado, por el contrario todas las funciones como legislar, determinar competencias entre sus órganos administrativos, exigir el pago de los impuestos, entre muchas otras se complementan entre sí.

Por lo que dicho autor considera que son más adecuados los usos de Derecho Tributario y Derecho Fiscal, pues implican de forma más explícita, la compleja obligación tributaria.

1.7 El Derecho Fiscal en el marco del Derecho Comparado

De lo citado en los orígenes de las primeras instituciones en México como nación independiente, advertí la enorme influencia que tuvo el derecho español, así como de lo propio del derecho anglosajón. Así el derecho español, a su vez tomó forma de las instituciones clásicas del derecho romano. Por lo que el derecho comparado coexiste como fundamento de nuestro derecho actual.

Por otro lado, es muy valiosa la opinión que da el tratadista Fix Zamudio respecto a uno de los fines del derecho comparado:

“Los objetivos perseguidos por la ciencia del Derecho Comparado se han perfilado paulatinamente a partir de los grandes planteamientos que se formularon en el Primer Congreso Internacional de Derecho Comparado, efectuado en París en 1900:

a) [...]

b) *Mejor conocimiento del derecho nacional.* Es un aspecto que ha sido reiterado en forma constante por los comparatistas más distinguidos, los que han sostenido que resulta muy difícil conocer y apreciar correctamente el derecho nacional sin el empleo del derecho comparado.”

Fix (1979, p. 160) cita a David (1953) quien señala que:

[...] “sin el auxilio del método comparativo el jurista se acostumbra a considerar las soluciones de la legislación, la doctrina y la jurisprudencia de su país, como las únicas posibles, con lo que obtiene una concepción estrecha y limitada de su propio ordenamiento jurídico; y si, por el contrario, acude al contraste de este mismo ordenamiento con otros diversos, puede ampliar sus horizontes culturales, comprender con mayor precisión el alcance de los problemas jurídicos y obtener una mayor sensibilidad para resolverlos, perfeccionando los instrumentos que se le han proporcionado, al utilizar la experiencia y los conocimientos derivados de otros sistemas jurídicos.

c) [...]

d) *Comprensión internacional del Derecho.* En el mundo contemporáneo, en el cual existe una aproximación cada vez mayor en material social, política y económica, no se justifica el aislamiento de los diversos sistemas jurídicos, que también reciben una influencia recíproca permanente”

Debido a lo interior, es necesario tener un amplio conocimiento del Derecho Internacional para lograr unificar criterios, cuando sea necesario en razón de la celebración de tratados, en los que pudieran llegar a presentarse evidentes diferencias en la interpretación de las normas jurídicas aplicables.

Atendiendo a las ideas antes expuestas, para el objeto de estudio de mi investigación, tomé como punto de referencia los estudios realizados en materia tributaria por parte de la legislación española. Toda vez que en los inicios de mi trabajo, todas las referencias que encontré en la materia específica de comercio electrónico, impuestos e internet, me remitían en su gran mayoría invariablemente a los estudios realizados por importantes juristas de origen español.

Aunque también es destacable la labor que ha hecho a este respecto (las nuevas tecnologías en el Derecho Tributario) Gabriela Ríos Granados, quien ha realizado estudios de posgrado en una de las más importantes facultades de derecho de aquella nación. Labor de investigación que adquiere mayor trascendencia para mí en este caso concreto, pues se avoca a comparar lo que existe en España, con el incipiente proceso de reformas en el sistema jurídico mexicano.

Independientemente de lo anterior, el Derecho Fiscal mexicano desde su punto de vista constitucional, obliga a todo mexicano a contribuir con los gastos públicos de los cuatro niveles de gobierno de una manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes; así lo especifica el artículo 31 fracción IV de nuestro ordenamiento supremo mismo que se inserta o reproduce en el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación, bajo el apartado estricto y significativo de una relación simbiótica jurídica de

carácter fiscal, que se da entre estado, contribuyente, responsables solidarios y terceros aún con ellos relacionados, tópico del cual se dará cuenta al realizar el estudio en el segundo capítulo.

CAPITULO 2

RELACIÓN JURÍDICO-FISCAL

2.1 Obligación Tributaria. Concepto

De lo expuesto en el capítulo anterior se entiende que el origen de los impuestos está muy relacionado con las más antiguas formas de organización social, y que éstos han estado en constante evolución ante la necesidad de adecuarse a la ineludible dinámica de cambio de las sociedades. Es así como en la actualidad encontramos una serie de supuestos tendientes a regular de forma más equilibrada la obligación de contribuir al gasto público, plasmados en ordenamientos jurídicos sustantivos como la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señala lo siguiente en el artículo 31 fracción IV:

“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 la leyes.”

Tal precepto reviste tanta importancia que ha sido elevada a la categoría de garantía constitucional, conocida como garantía de seguridad jurídica. Así mismo, ha dado lugar a todas las demás leyes especializadas en materia fiscal, como la Ley del Impuesto sobre la renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, entre otras.

De la lectura de estas últimas advierto que uno de los conceptos más importantes y por ende también recurrente en la doctrina, es el de la obligación tributaria, debido a que a partir de su nacimiento se presentan una serie de elementos fundamentales para que se actualicen los supuestos de hecho contenidos en las leyes. Carrasco (2004, p.188) cita a Jarach (1943) quien señaló que “la obligación tributaria, o simplemente el tributo, constituye en su esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre un sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su poder de imposición”.

Dicho de otra forma “es el vínculo jurídico por medio del cual el fisco (sujeto activo) exige al contribuyente (sujeto pasivo) una prestación pecuniaria” (Carrasco, 2004, p.188). Planteado así, se establece una certeza jurídica, al ubicarnos como individuos obligados al pago de contribuciones; obligación inherente al hecho de formar parte de una organización política llamada Estado plenamente regulada por el derecho.

Otro autor define la obligación tributaria como:

“una manifestación de la potestad soberana del Estado, al fincarle a las personas físicas y morales que coincidan con el hecho generador de una contribución, el deber de aportar una parte de su riqueza, ingresos o ganancias para cubrir el gasto público, en una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivas” (Sánchez, 2001, p.335).

De esta definición considero puntos importantes la proporcionalidad y forma equitativa, porque ya no sólo contempla el simple hecho de contribuir sin atender a la capacidad económica del obligado, sino que considera que

su aportación debe corresponder a las características específicas de cada individuo.

Diferencia evidente de los ordenamientos tributarios que abordamos en el primer capítulo, donde no existía soberanía alguna toda vez que fueron modelos traídos desde España, que no daban el mismo trato a los obligados en virtud de la citada conquista, y la riqueza obtenida no se veía reflejada en beneficios para México; sino que eran enviados a Europa para satisfacer las enormes demandas de la Corona; ahora lo que se obtiene de los impuestos es utilizado para cubrir las necesidades de la población mexicana (Sánchez, 2001).

Por otro lado, considero muy importante señalar la diferencia puntual que existe entre los términos: relación jurídico-tributaria y obligación tributaria, toda vez que suele presentarse con cierta frecuencia el uso indistinto de ambos, como si se tratara de sinónimos, como apunta Margáin (1976) citado por Sánchez (2001, p. 341).

La diferencia estriba en que si bien puede existir una relación jurídica-tributaria, ello no es suficiente para dar origen a una obligación tributaria entre los sujetos.

“Por tanto, la relación jurídico-tributaria es el género y la obligación tributaria es la especie” (Sánchez, 2001, p.342). Importante distinción, que nos evita caer en confusiones al usarlos como si fueran sinónimos.

2.2 Obligación Fiscal. Sujetos

Carrasco (2004), establece que dentro de la obligación tributaria intervienen dos sujetos: sujeto activo y sujeto pasivo, invariablemente. Pero al interior de dicha relación existen supuestos de derecho que nos explican la complejidad y variedad en la interacción de ambos elementos. Por un lado, el Estado como sujeto activo tiene cuatro formas de ser representado:

- Por la Federación
- Por las Entidades Federativas
- Por los municipios
- Distrito Federal

Repartidas así las competencias, se sirve de ellas para establecer contribuciones, interpretar normas jurídicas, exigir el cumplimiento de las obligaciones, entre muchas otras funciones (Sánchez, 2001).

En este sentido es oportuno considerar lo que otro autor establece:

“el sujeto activo del impuesto debe diferenciarse de las entidades que ejercen la soberanía fiscal...en virtud de que la titularidad de la soberanía fiscal, sólo puede recaer en el Poder Legislativo...de lo que se desprende que el municipio no es titular del Poder Fiscal, pero por el contrario, si puede ser titular del crédito fiscal o posible sujeto activo del mismo” (Sánchez, 1983, p.271).

Puntualización necesaria, puesto que es fácil incurrir en equívocos de competencias y atribuciones, al interior de lo que se conoce como Estado y sus facultades en materia tributaria.

Al aludir al segundo sujeto de la obligación tributaria, Sánchez (2001, p. 366) sostiene que “sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que al realizar el acto o hecho engendrador de la contribución, en armonía con lo expresamente estipulado en un precepto legal, debe aportar una cantidad en dinero a la Federación, Entidad Federativa o municipio que corresponda para costear las erogaciones públicas y debe hacerlo de una manera proporcional y equitativa que se especifique en la ley”. Pudiera parecer una definición muy larga, sin embargo la cito textual por que considero que entre otros conceptos doctrinarios es la más completa y clara; lo que permite conceptuar al sujeto pasivo desde casi todos los supuestos previstos hasta ahora en las leyes fiscales mexicanas vigentes, y del mismo modo señalar la clasificación de los sujetos pasivos.

De entre múltiples clasificaciones, elijo la siguiente que contempla la tradición doctrinal mexicana (Sánchez, 2001, p.371):

- “Sujeto pasivo principal con responsabilidad directa: persona cuya situación coincide con el hecho generador del tributo.
- Sujeto pasivo con responsabilidad solidaria: persona que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo principal adquiere obligaciones por conducto del sujeto activo principal.
- Sujetos pasivos con responsabilidad substituta: persona que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe, respecto de un acto jurídico generador de tributos o contribuciones.
- Sujeto pasivo con responsabilidad objetiva: deriva de la tenencia de bienes muebles, inmuebles y negociaciones que están afectas a un crédito fiscal, que dieron lugar a su existencia y que sirvieron para el desarrollo de la actividad, operación o tenencia de la riqueza que motiva la causación del impuesto”.

Dicha clasificación engloba la diversidad de situaciones hipotéticas que pueden dar lugar a obligaciones fiscales.

2.2.1 Responsables Solidarios

La responsabilidad solidaria se encuentra plasmada en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación vigente (en lo sucesivo CFF), mismo que precisa quiénes se ubican en el supuesto de obligados solidarios:

- a) Retenedores y recaudadores
- b) Personas que efectúen pagos provisionales por terceros
- c) Liquidadores y síndicos
- d) Directores, gerentes generales o administrador único
- e) Adquirentes de negociaciones
- f) Representantes de personas no residentes en el país
- g) Patria potestad o tutela
- h) Legatarios y donativos
- i) Voluntad de responsabilidad solidaria
- j) Los terceros para garantizar interés fiscal
- k) Socios o accionistas
- l) Sociedades respecto de la enajenación de acciones o partes sociales
- m) Sociedades escindidas
- n) Empresas con establecimiento permanente en el país que se dediquen a la transformación de bienes
- o) Personas a quienes residentes en el extranjero, les presten servicios
- p) Sociedad que administre tiempo compartido

q) Los asociados en la asociación en participación

De acuerdo a la orientación que sigue el presente trabajo, los responsables solidarios son objeto de un estudio más detallado, toda vez que son ellos los que tienen que responder por ciertas obligaciones jurídico tributarias que no contrajeron de forma directa, sino a través de diversas formas también previstas en la ley.

Para precisar lo anterior, aludo a la siguiente definición:

“sujeto pasivo con responsabilidad solidaria, es la persona física o moral, nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo principal, adquiere concomitantemente, la obligación de cubrir el tributo en nombre del deudor principal, en aquellos casos y condiciones que así lo indique expresamente una norma jurídica” (Sánchez, 2001, p.370).

Aquí existe una afectación no sólo para el obligado directo o principal, sino para aquellos que actualicen los supuestos previstos en la ley, aún cuando desconozcan dicho vínculo jurídico o no hayan manifestado su voluntad a favor de la misma. También pueden ser uno o varios los obligados solidarios respecto de un mismo obligado principal, toda vez que el fisco en todo momento buscará los medios legales necesarios para allegarse de los recursos, cuando el obligado principal se rehúse o no se encuentre en las condiciones para cumplir con su obligación fiscal.

Así pues, al hacer un estudio conjunto entre lo que existe en ley y lo que afirman los doctrinarios, el sistema jurídico fiscal federal sólo reconoce dos clases de sujetos pasivos: sujeto pasivo directo o principal y sujeto pasivo

con responsabilidad solidaria (Sánchez, 2001). Sin embargo es pertinente resaltar lo que señala el artículo 42 del CFF:

“Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para [...]”

En lo relativo a los terceros que son independientes de la existencia de los deudores solidarios y por lo tanto susceptibles de exigírseles el cumplimiento de las obligaciones contraídas por el deudor principal.

2.3 Hecho generador o supuesto hipotético de la norma fiscal.

El artículo 6 del CFF señala lo siguiente: “las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en la leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.” De donde se desprende que la obligación tributaria no queda sujeta a la voluntad de ninguno de los sujetos que en ella intervienen, sino de lo que la ley establece en casos concretos y no a partir de cosas nuevas, sino incorporando lo que ya existe o es conocido en las leyes fiscales.

A este respecto es ilustrativo lo que comenta Jiménez (2004, p.255) “La compraventa por supuesto no la inventa el legislador tributario, existe desde siempre, pudiera decirse, pero es relevante para el mundo tributario, por ejemplo, a partir del momento en que una ley establece el surgimiento de la

obligación al pagar el impuesto al valor agregado cuando se enajenan bienes.” Y de aquí parte todo el análisis de los sujetos que intervienen, en qué forma se obligan, y demás elementos que dan forma a los numerosos hechos generadores previstos en las leyes.

Los elementos del hecho generador son los siguientes (Carrasco, 2004):

- Objetivo o material: situación jurídica o de hecho que el legislador ha tomado en cuenta para establecer el tributo. Éste a su vez puede contener diversas modalidades: *hecho o fenómeno jurídico, acto o negocio jurídico, estado o cualidad de la persona, la titularidad de derechos o bienes.*
- Subjetivo: el supuesto normativo debe vincularse a una o varias personas o individuos en particular, que con su acción u omisión provocan el surgimiento de la obligación fiscal.
- Espacial: se realiza dentro de una circunspección territorial, en un lugar determinado.
- Temporal: es natural que el hecho previsto en la norma jurídica se realiza en un tiempo o espacio temporal determinado. Se clasifican en: *instantáneos y periódicos o conjuntivos.*

Otro autor define a la obligación tributaria, como “El vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige de un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie” (Margáin, 1997, p.226).

“Conceptuando a la obligación tributaria como el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) deberá dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el

Poder Tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley. Esto es, el deber de cumplir la prestación, constituye una parte fundamental de la relación jurídica-tributaria, constituyendo el centro motor del derecho tributario o como un aspecto importante de él, es indudable que representa el objetivo principal de la actividad desarrollada por el Estado para allegarse recursos pecuniarios” (Giuliani, 1976, p.349 citado por Sánchez, 2001, p.336).

En este orden de ideas un autor establece que: “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.” (Sánchez, 2001).

Ese enlace se origina 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 fincando la esencia de la relación jurídico tributaria. (Sánchez, 2001, p.338).

Para otros autores como Hensel, la relación fundamental del Derecho Tributario consiste 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 soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria. (Hensel mencionado por Fonrouge, 2001).

Las citas antes expuestas, señalan desde diferentes perspectivas la importancia que reviste la clara definición e interpretación de lo que encontramos como artículos primeros en todas las leyes tributarias sin excepción: el hecho generador. Y hacen una breve mención del objeto de las obligaciones que a continuación abordo con mayor detalle.

2.3.1 Obligación Fiscal. Objeto

“El objeto de la obligación tributaria consiste en la prestación pecuniaria que el sujeto pasivo debe dar al fisco. E implica los siguientes aspectos:

- Dar. Se refiere a la parte del patrimonio o ingreso de los contribuyentes o el porcentaje del precio o del valor de determinados bienes o la cantidad fija, que el sujeto pasivo tiene que enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal propia o ajena.
- Hacer. Consiste en cumplir con todos los deberes positivos, que se establecen en las leyes fiscales.
- No hacer. El sujeto pasivo debe omitir realizar las conductas no permitidas por la legislación fiscal, es decir, no llevar a cabo conductas ilícitas.” (Carrasco, 2004).
- Tolerar. Permitir o no oponer resistencia ante la realización de las facultades expresamente otorgadas en la ley a las autoridades fiscales.

De la Garza (1976), citado por Sánchez (2001, p.340) señala a las actividades antes descritas como “relaciones de carácter formal o administrativo que existen entre el fisco y el contribuyente...” toda vez que no se encuentran establecidas de forma expresa en las leyes, sino que se

inferen a partir del cumplimiento de otras obligaciones; que son objeto de estudio del próximo capítulo.

2.4 Obligación Tributaria. Formas de extinción

Se dice que se extingue la obligación tributaria cuando el sujeto pasivo ha cumplido con sus obligaciones de dar, hacer, no hacer y tolerar respecto de su acreedor o sujeto activo. En la ley también se contemplan los efectos jurídicos ocasionados por dicha extinción, pues éstos repercuten de forma importante entre los obligados. Concretamente, el CFF permite como formas de extinción de la obligación tributaria las siguientes:

- El pago;
- La condonación;
- La compensación;
- La prescripción.

El pago es el modo de extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo y son los artículos 6º, 20, 21, 31, 65 y 66 del citado código, los que establecen los supuestos, condiciones, modalidades de pago, etc.

El objeto del pago según Sánchez (2001, p. 392) “es la realización de la prestación que marca un precepto jurídico y que debe cumplirse, entregando una suma de dinero o en especie a la Hacienda Pública cuando así se

encuentre estatuido”. Margáin (1997), citado por Sánchez (2001, p.396) expresa:

“diversas clases de pago que se pueden presentar en la práctica:

- Pago liso y llano. Es aquél que efectúa el contribuyente sin objeción de ninguna naturaleza.
- Pago de lo indebido. Consiste en el entero de una cantidad mayor de la debida o que no se adeuda; puede ser de hecho o de derecho⁴
- Pago en garantía. Es aquél mediante el cual el contribuyente asegura el cumplimiento de la obligación tributaria.
- Pago bajo protesta. Es aquél que el contribuyente hace bajo inconformidad.
- Pago provisional. Deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte del fisco.
- Pago definitivo. Deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte del fisco.
- Pago de anticipos. Se hace a cuenta de lo que ya le corresponde al fisco.
- Pago extemporáneo. Se entera fuera del plazo legal.”

Lo relativo a *la condonación* se encuentra establecido en los arts. 39 y 74 del CFF; mientras que la doctrina señala lo siguiente: “consiste en perdonar la obligación tributaria al sujeto pasivo, es una facultad de la autoridad fiscal competente a favor de los contribuyentes que por diversas causas no pueden pagar el tributo...” (Sánchez, 2001, p. 399). Tales causas pueden ser desastres naturales o accidentales, por una precaria situación económica, o si se pretende dar impulso a actividades económicas que redunden en beneficio para el deudor. Es preciso subrayar que si se lleva a cabo la condonación, ésta surtirá efectos sólo respecto de la obligación principal, no así sobre las accesorias, que pudieran ser multas. Otro autor sostiene que la

⁴ Ésta da derecho a la devolución que es considerada como otra forma de extinción.

condonación tiene “ciertos puntos de contacto” con la figura jurídica de la remisión de deuda del Derecho Privado” (Margain, 1997).

La compensación “es el balance entre dos obligaciones que se extinguen recíprocamente si ambas son de igual valor, o solo hasta donde alcance la menor, si son valores diferentes” (Sánchez, 2001, p. 402). El CFF, la contempla en sus arts. 17-A, 21, 22 y 23.

La prescripción, “significa modo de adquirir el dominio de cosa ajena, a través de la posesión de ella durante cierto tiempo y con los requisitos marcados por la ley” (Sánchez, 2001, p.406). Se entiende también la adquisición de deudas o liberación de obligaciones por el simple transcurso del tiempo.

“Ésta opera tanto a favor de los contribuyentes, extinguiendo sus obligaciones tributarias mediante el transcurso de un plazo de 5 años, como opera también a favor del Estado, cuando los contribuyentes son negligentes en exigir el reembolso de las cantidades pagadas de más o indebidamente por conceptos tributarios.” (De la Garza, 1990, p. 624).

También es conocida como usucapión. Tiene su fundamento legal en los arts. 22 y 146 del multicitado código.

Por otro lado, existen algunas formas⁵ más de extinción de la obligación tributaria:

⁵ No hay uniformidad en la doctrina para clasificar las formas de extinción del tema a estudio, por razones de países, criterios personales, etc. Pero consideré pertinente abordar los siguientes conceptos por que la mayoría de ellos se presentan muy a menudo en nuestro sistema fiscal.

- *Caducidad*. Se entiende como una sanción por falta del ejercicio oportuno de un derecho. Para Sánchez es “una figura jurídica procedimental que consiste en la pérdida o extinción de las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por el transcurso del tiempo al no haberlas ejercido dentro del lapso prefijado y que está sujeta a suspensión...” Sánchez (2001, p.411) cita a Sánchez (1985, tomo II, p.14).
- *Cancelación*. Se encuentra contemplada en la legislación mexicana, para no exigir el entero de una obligación fiscal, cuando resulta incobrable o incosteable su requerimiento.
- *Dación en pago*. Queda extinguida cuando el acreedor recibe en pago una cosa diferente a la que se le debía, pero en igualdad de valor y porcentaje a la obligación original.
- *Revocación*. Se refiere a la extinción de los actos administrativos mediante una resolución que dicta una autoridad competente, para dejarlo sin efecto cuando en forma injustificada o ilegal se está requiriendo el pago de un tributo a un particular.
- *Confusión de derechos*. Se da cuando de manera simultánea se reúnen en una sola persona las calidades de deudor y acreedor.
- *Novación fiscal*. Se configura cuando las partes que suscriben un contrato lo alteran substancialmente sustituyendo una obligación antigua por una nueva. Se trata de un acto consensual entre el fisco y el contribuyente.

De esta forma abordo de manera esencial las principales características de la relación jurídico-fiscal, que si bien es cierto implica cierta complejidad debido a su propia naturaleza, es interesante advertir la enorme cantidad de análisis de que ha sido objeto no sólo en nuestra legislación, sino a nivel

internacional; tal vez sea éste uno de los motivos por los que en repetidas ocasiones encontré posturas opuestas, que finalmente se resuelven en la realidad aplicando los criterios jurídicos correspondientes a cada caso.

Por otro lado, hice énfasis sólo en aquellos puntos que por su importancia en el presente trabajo merecen un estudio más detallado. Tal es el caso de lo relativo a el objeto de la obligación fiscal, consistente en diversas acciones por parte del sujeto pasivo que si bien no se encuentran plasmadas en forma textual en el CFF, son objeto de estudio del siguiente apartado.

CAPÍTULO 3

OBLIGACIONES FORMALES DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL MARCO DEL DERECHO ELECTRÓNICO

3.1 Promociones ante las autoridades fiscales

Como ya se explicó anteriormente, el cumplimiento de las contribuciones no sólo implica la obligación de enterar una suma de dinero al Estado, sino también al cumplimiento de otra serie de actividades que complementan el sistema jurídico-fiscal. Toda vez que aún cuando la autoridad competente se puede allegar por sí misma de todos los recursos tanto materiales como humanos para el cumplimiento de su función, es factor indispensable que los sujetos obligados contribuyan de forma espontánea (o coercitiva en algunos casos) con ciertas condiciones en su interacción con el fisco, ya sea para cumplir con una obligación u oponer excepciones a su favor cuando así lo considere según su interpretación de las leyes. Todo ello encaminado a mantener un deseado equilibrio en esta compleja relación.

El artículo 18 del CFF establece los requisitos que deben cumplir las promociones que se presentan ante las autoridades fiscales:

“Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales, deberá presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada. Los contribuyentes que exclusivamente se dediquen a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras, o silvícolas que no queden comprendidos en el tercer párrafo del art. 31 de este código, podrán no utilizar firma electrónica avanzada. El Servicio de Administración Tributaria (SAT),

mediante reglas de carácter general, podrá determinar las promociones que se presentarán mediante documento impreso.”

Respecto a la forma de los documentos que se presenten ante las autoridades fiscales, el artículo 17-D señala lo siguiente: “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.” En párrafos subsecuentes, el mismo artículo define el concepto de documento digital: “Se entiende por documento digital todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.”

El artículo 18 también del CFF en su párrafo segundo establece lo siguiente:

“Las promociones deberán enviarse por los medios electrónicos que autorice el SAT mediante reglas de carácter general, a las direcciones electrónicas que al afecto apruebe dicho órgano. Los documentos digitales deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I. El nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes (RFC), para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.
- II. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
- III. La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones”

El mismo ordenamiento en su artículo 18-A contempla adicionalmente lo siguiente:

- I. “Señalar los números telefónicos, en su caso, del contribuyente y el de los autorizados en los términos del art. 19 de este Código.
- II. Señalar los nombres, direcciones y el registro federal de contribuyentes o número de identificación fiscal tratándose de residentes en el extranjero, de todas las personas involucradas en la solicitud o consulta planteada.
- III. Describir las actividades a las que se dedica el interesado.
- IV. Indicar el monto de la operación u operaciones objeto de la promoción.
- V. Señalar todos los hechos y circunstancias relacionados con la promoción, así como acompañar los documentos e información que soporten tales hechos o circunstancias.
- VI. Describir las razones de negocio que motivan la operación planteada.
- VII. Indicar si los hechos o circunstancias sobre los que versa la promoción han sido planteados ante una autoridad fiscal distinta a la que recibió la promoción o ante autoridades administrativas o judiciales y, en su caso, el sentido de la resolución.
- VIII. Indicar si el contribuyente se encuentra sujeto al ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la SHCP, o por las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, señalando los períodos y las contribuciones, objeto de la revisión”

En el numeral antes citado encuentro requisitos especiales, encaminados a complementar la información que la autoridad necesita para admitir las promociones relacionadas con autorizaciones y otros regímenes.

De lo anterior es evidente la influencia que han tenido los medios electrónicos y la tecnología en materia tributaria, ya que en disposiciones que anteceden, todo el procedimiento fiscal era eminentemente escrito. Sin embargo, ahora la misma autoridad señala y otorga las formas oficiales

necesarias al contribuyente, dándole previo aviso de los cambios efectuados cada año en la llamada Circular Miscelánea del Servicio de Administración Tributaria. Una vez que el contribuyente ha formulado su petición y si ésta no cumple con algún requisito señalado en la ley, la misma autoridad le otorga un plazo de 10 días hábiles para que cumpla con el requisito omitido.

3.2 Consultas de los particulares

El artículo 8 Constitucional señala:

“Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República. A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.”

La obligación que al mismo tiempo reviste la figura de un derecho, la encontramos plasmada en primerísimo lugar en nuestra Carta Magna que va dirigida hacia todos los ciudadanos que vivimos en la República Mexicana; siempre y cuando se lleve acabo de manera pacífica y respetuosa, así mismo la autoridad a través de sus funcionarios emitirá respuesta a nuestra solicitud también de forma escrita.

De esta forma establece no sólo la garantía de petición a los gobernados; sino también la de libertad, Burgoa (1985) citado por Kaye (2000). “La potestad jurídica de petición, cuyo titular es el gobernado en general, es decir, toda persona moral o física que tenga este carácter se deriva como

derecho subjetivo público individual de la garantía respectiva consagrada en el citado art. 8 de la Ley Fundamental.” (Kaye, 2000, p. 123).

Las consultas en materia fiscal tienen por objeto poner en consideración de la autoridad tributaria algún asunto dudoso, con la finalidad de que emita una resolución que responda a las necesidades del promovente. El art. 34 del CFF señala que las autoridades fiscales sólo están obligadas a responder cuando se trate de situaciones reales y concretas, o dicho de otra forma debidamente fundadas y motivadas en los términos que la misma ley establece, en los artículos 18 y 18-A citados ampliamente. En cuanto a las resoluciones administrativas, los artículos 36 y 36BIS señalan las condiciones y los supuestos en que habrán de configurarse.

Las consultas deberán ir dirigidas a las direcciones competentes de la Administración General Jurídica de Ingresos o a las direcciones competentes de las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos.

Respecto de los plazos para presentar las consultas, la ley no los establece, sin embargo según Kaye (2000), es sumamente conveniente que se formule la consulta en el momento preciso en que el problema se presente y no postergar la misma. En el siguiente punto se trata lo relativo a los términos así como respuestas y omisiones de la autoridad, con mayor detalle.

3.3 Pago electrónico como medio extintivo de la Obligación Fiscal

Como ya se ha mencionado en el capítulo II, existen diferentes formas de extinguir la obligación tributaria; sin embargo, en el artículo 20 del CFF se menciona lo siguiente:

[...]

Se aceptará como medio de pago de las contribuciones, los cheques certificados o de caja y la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria [...] Se entiende por transferencia electrónica de fondos, el pago de las contribuciones que por instrucción de los contribuyentes, a través de la afectación de fondos de su cuenta bancaria a favor de la Tesorería de la Federación, se realiza por las instituciones de crédito, en forma electrónica.

Para cumplir con dicha obligación, el SAT dará a conocer a través de su página electrónica los formatos electrónicos correspondientes; sin embargo el artículo 17C señala que tratándose de contribuciones administradas por organismos fiscales autónomos, las disposiciones del CFF en materia de medios electrónicos no será aplicable cuando así lo establezca la ley de la materia.

3.4 Negativa Ficta

Tiene su fundamento legal en el art. 37 del CFF: “Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo

de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.”

El artículo 12 del CFF precisa los días que no se cuentan para efectos de cómputo de los plazos, cómo contar los plazos otorgados por mes o año, así como la facultad de las autoridades fiscales de habilitar días inhábiles cuando así lo considere necesario previo aviso a los particulares.

En la mayoría de los casos se sobreentiende que ante la total inactividad de la autoridad, el contribuyente o titular del derecho se ve afectado en sus intereses, por lo que al configurarse la negativa ficta queda en aptitud de combatir tal decisión interponiendo algún medio de defensa. Así, el artículo 116 establece el recurso de revocación como una forma de combatir los actos administrativos en materia fiscal y el 117 los casos en que procede tal recurso. El artículo 120 indica el tiempo en que debe interponerse el recurso; ante quien debe interponerse queda claro en el artículo 121, así mismo en el siguiente artículo encontramos los requisitos que debe contener el escrito de interposición; el 123 qué debe acompañarse al escrito; el artículo 124 hace alusión a los casos de improcedencia; el 124-A se refiere a los casos en que procede el sobreseimiento; el 125 la opción de considerar el recurso de revocación o promover juicio directamente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y el artículo 126 establece que el recurso de revocación no procederá contra actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros.

Encuentro relación así mismo, en lo que señala el artículo 17 fracción I de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo: “Se podrá ampliar la demanda, dentro de los veinte días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita su contestación, en los casos siguientes:

I. Cuando se impugne una negativa ficta.

[...]

Retomando lo que señala la doctrina en cuanto a la negativa ficta tenemos que:

“es una figura jurídica en virtud de la cual, cuando una petición, instancia o recurso fiscal instaurado por un particular, no es resuelto en un plazo de cuatro meses, se entiende resuelta negativamente. Sobre este particular, cabe aclarar que la ficción legal que existe consiste en la existencia de una resolución contraria a los intereses del particular o la negativa, derivada del silencio de la autoridad fiscal. La finalidad de esta figura, es dejar al particular en aptitud de combatir por otros medios, que la ley le concede, dicha resolución y obtener o tratar de obtener la resolución que favorezca sus intereses...” (Kaye, 2000, p. 137).

De todo lo anterior desprendemos que el art. 37 obedece al mandato del art. 8 Constitucional en su segunda parte, en el sentido de que a toda petición debe recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, que tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario. (Kaye, 2000).

3.5 Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes (R.F.C.)

La obligación de inscribirse en el RFC, se encuentra en el artículo 27 del CFF: “Las personas morales, así como las personas que deben presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes del SAT, proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio, y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el reglamento de este código. Así mismo las personas a las que se refiere este párrafo estarán obligadas a manifestar al registro federal de contribuyentes su domicilio fiscal; en el caso de cambio de domicilio fiscal, deberán presentar el aviso correspondiente, dentro del mes siguiente al día que tenga lugar dicho cambio. No se considerará domicilio fiscal el manifestado en el aviso a que se refiere este párrafo cuando en el mismo no se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de este código. “Así mismo el artículo 10 contempla todo lo relativo al domicilio fiscal tanto de personas físicas como de personas morales.

Tratándose de las instituciones de crédito, tienen la obligación de verificar el nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del registro federal de contribuyentes o la que la sustituya de sus cuenta habientes.

El concepto doctrinario de registro federal de contribuyentes nos dice:

“Es un sistema de control y administración que organiza el fisco federal, para efectos de llevar el control de las obligaciones tributarias y fiscales de los contribuyentes, constituye todo un sistema de control tributario a cargo de la

Administración General de Recaudación, dependencia del Servicio de Administración Tributaria, y no en la clave que en dicho registro se asigna a cada contribuyente, como suele referirse en el argot fiscal” (Rebolledo, p. 86, 2002)

La clave constituye el número personal de cada uno de los contribuyentes dentro del Registro Federal, es decir, una especie de número de cuenta, misma que es asignada por las autoridades fiscales, como lo dispone el artículo 27 del CFF.

En lo relativo a las facultades de las autoridades fiscales, éstas pueden practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, entre otras, de acuerdo al artículo 42 fracción V.

El artículo 79 del CFF aborda lo siguiente:

“Son infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes las siguientes:

- I. No solicitar la inscripción cuando se está obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente de manera espontánea.
- II. No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se esté obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente.
- III. No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontánea.

IV. No citar la clave del registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se esté obligado conforme a la ley.

V. Autorizar actas constitutivas, de fusión, escisión, o liquidación de personas morales, sin cumplir lo dispuesto por el artículo 27 de este Código.

VI. Señalar como domicilio fiscal para efectos del registro federal de contribuyentes, un lugar distinto del que corresponda conforme al artículo 10.

VII. No asentar o asentar incorrectamente en las actas de asambleas o libros de socios o accionistas, el registro federal de contribuyentes de cada socio o accionista, a que se refiere el tercer párrafo del artículo 27 de este código.

VIII. No asentar o asentar incorrectamente en las escrituras públicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales cuyos socios o accionistas deban solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, la clave correspondiente a cada socio o accionista, conforme al octavo párrafo del artículo 27 de este código, cuando los socios o accionistas concurran a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.

IX. No verificar que la clave del registro federal de contribuyentes aparezca en los documentos a que hace referencia la fracción anterior, cuando los socios o accionistas no concurran a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.

X. Las multas correspondientes a las infracciones antes citadas las encontramos en el artículo 80 CFF, mientras que en el artículo 110 se imponen las sanciones ante las infracciones sobre el RFC.”

También en el Reglamento del Código Fiscal de la federación (RCFF) se establece lo relativo a las obligaciones relacionadas con el RFC como: solicitudes de inscripción o avisos que deben presentar las personas físicas o morales (art. 14). Los plazos para presentar la solicitud de inscripción están en el artículo 15.

Las reglas para la presentación de la solicitud de inscripción en el RFC están contenidas en el artículo 16 del RCFF.

A los trabajadores se les obliga en los siguientes términos art. 17 Reglamento del CFF:

“las personas que obtengan ingresos de los mencionados en el Capítulo I del título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deberán proporcionar a sus empleadores los datos necesarios para su inscripción en el registro federal de contribuyentes; en el caso de que se encuentren inscritas en dicho registro, deberán comprobarles esta circunstancia. Cuando el contribuyente no tenga el comprobante de su inscripción, podrá gestionarlo ante cualquier autoridad recaudadora de la federación; el empleador podrá hacer igual solicitud.”

En el caso de los residentes en el extranjero, se les obliga a solicitar su inscripción en el RFC, cuando no tengan representante legal en territorio nacional, y deberán presentar sus avisos ante el consulado mexicano más próximo al lugar de su residencia, según el artículo 18 del RCFF, dichos avisos deben contener lo siguiente:

- I. Nombre, denominación o razón social.
- II. Fecha de nacimiento o de constitución.
- III. Nacionalidad.
- IV. Domicilio.
- V. Actividad preponderante.
- VI. Fecha de cierre del ejercicio, si es contribuyente en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- VII. Clase de aviso o información relacionada.
- VIII. Clave del RFC en su caso.

Por lo que toca a la cancelación en el RFC, sólo se puede realizar en los siguientes casos:

- a) Liquidación total del activo
- b) Liquidación de la sucesión
- c) Defunción
- d) Fusión de sociedades
- e) Escisión de sociedades
- f) Cesación total de operaciones (personas morales que no entran en liquidación)

3.6 Comprobantes fiscales

Esta obligación constituye otra forma de control de la que se vale el fisco para asegurarse de que los contribuyentes cumplen con lo establecido en la ley. El artículo 29 del CFF dice: “Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señala el artículo 29-A de este Código. Las personas que adquieran bienes o usen servicios deberán solicitar el comprobante respectivo.” También señala que los comprobantes deberán ser impresos por establecimientos autorizados; ello con la finalidad de que la SHCP tenga conocimiento de quiénes son las personas responsables de emitir tales documentos y fiscalizar que se elaboren de acuerdo a lo que la misma ley impone. En el siguiente párrafo del mismo artículo se señala que quienes utilicen tales comprobantes deben cerciorarse de que los datos que se consignan en los mismos son correctos y verificar que los comprobantes cumplen con los requisitos expuestos en el artículo 29-A.

Los requisitos de un documento de comprobación tributaria se clasifican en tres tipos: los tradicionales, que se encuentran en el artículo 29-A:

- I. Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del RFC de quien lo expida...
- II. Contener impreso el número de folio.
- III. Lugar y fecha de expedición.
- IV. Clave del RFC de la persona a favor de quien se expide
- V. Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.
- VI. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deben trasladarse, en su caso
- VII. Número y fecha del documento aduanero, así como las aduanas por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación
- VIII. Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.
- IX. Tratándose de comprobantes que amparen la enajenación de ganado, la reproducción del hierro de marcar de dicho ganado, siempre que se trate de aquél que deba ser marcado.

Requisitos establecidos por el artículo 29 del CFF, que ya han sido señalados. Y los requisitos contenidos en la Circular Miscelánea, para los ejercicios fiscales en específico.

Respecto a cómo deben llevarse los comprobantes que se refiere el artículo que precede, el Reglamento del CFF (RCFF) establece en su artículo

36 que los contribuyentes deberán llevarlos en talonario o bien expedirlos en original y copia, así mismo detalla los requisitos que deben cumplirse de acuerdo a cada caso.

En el artículo 42 fracción V también se consigna una obligación relativa al tema en estudio: “Las autoridades fiscales...estarán facultadas para:

[...]

- I. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del RFC...

Para que se lleven a cabo las visitas domiciliarias a que hace referencia esta fracción, se deberán observar las reglas del artículo 49 del CFF.

El no expedir o no entregar comprobantes de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin requisitos fiscales constituye una infracción relacionada con la obligación de llevar contabilidad de acuerdo a la fracción VII del artículo 83 del CFF; y la multa correspondiente a tal infracción se encuentra en la fracción IV del artículo 84 del mismo ordenamiento. Cuando se trate de donativos se deberá observar lo que señala el artículo 40 del Reglamento del CFF.

A las personas morales que cumplan con sus obligaciones fiscales por cuenta de sus integrantes en términos del régimen simplificado, también se les obliga respecto de los comprobantes fiscales según el artículo 82 fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta: “Emitir y recabar la documentación

comprobatoria de los ingresos y de las erogaciones, respectivamente, de las operaciones que se realicen por cuenta de cada uno de sus integrantes, cumpliendo al efecto con lo establecido en esta Ley y en las demás disposiciones fiscales.” Otro tanto encontramos en el artículo 86 fracción II: “los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones...tendrán las siguientes:

...

II. Expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales...

Las personas morales no contribuyentes tienen la obligación también de expedir comprobantes que acrediten las enajenaciones que efectúen, los servicios que presten o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales, los que deberán reunir los requisitos que fijen las disposiciones fiscales respectivas, de acuerdo a la fracción II del artículo 101 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (en lo sucesivo LISR).

Los contribuyentes personas físicas con actividades empresariales y profesionales, además de otras obligaciones establecidas en la ley, deben expedir y conservar comprobantes que acrediten los ingresos que perciban, mismos que deberán reunir los requisitos establecidos en el CFF y su reglamento, según el artículo 133 fracción II de la LISR.

Los contribuyentes sujetos al régimen de pequeños contribuyentes, están obligados de acuerdo al artículo 139 fracción V de la LISR a: “entregar a sus clientes copias de las notas de venta y conservar originales de las mismas....en los casos en que los contribuyentes utilicen máquinas

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

El artículo 145 fracción III de la LISR obliga a los sujetos que obtienen ingresos por arrendamiento a: “Expedir comprobantes por las contraprestaciones recibidas”.

La ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) contempla en el artículo 32 fracción III como parte de las obligaciones de los contribuyentes lo siguiente: “Expedir comprobantes señalando en los mismos, además de los requisitos que establezca el CFF y su reglamento, el impuesto al valor agregado que se traslada expresamente y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios”.

Finalmente el artículo 19 fracción II de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, señala lo siguiente: los contribuyentes a que se refiere esta Ley, tienen además de las obligaciones señaladas en otros artículos de la misma y en las demás disposiciones fiscales, las siguientes:

[...]

II. Expedir comprobantes sin el traslado en forma expresa y por separado del impuesto establecido en esta Ley, salvo tratándose de la enajenación de los bienes a que se refieren...

De esta forma observo, que las autoridades fiscales se han encargado de determinar con detalle, de qué forma deben presentarse los comprobantes fiscales, las consultas, así como las promociones. Sin embargo, aún cuando los numerales relativos a este apartado son sumamente extensos, en la

práctica es muy común que se cometan omisiones o no se presenten los requisitos que acabamos de enunciar. Algunos autores afirman que esta situación se debe a que las leyes fiscales son de por sí complejas y con cierto grado de tecnicidad, amén de que son las que a más cambios y adecuaciones se enfrentan al término de cada año fiscal. Es por ello muy importante no perder de vista que los resultados que obtengamos al presentar obligaciones o interponer recursos dependerán de la capacidad de análisis y sustentación jurídica de los interesados.

Respecto a los medios electrónicos utilizados para el cumplimiento de las obligaciones, han quedado resaltados aquellos que de acuerdo al guión de mi investigación son relevantes para abordar el siguiente capítulo que contiene con mayor precisión las llamadas nuevas tecnologías, el comercio electrónico y su impacto en la forma de intercambiar bienes y servicios en materia fiscal.

CAPÍTULO 4

LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS DEL DERECHO FISCAL COMO REGULADORAS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN MÉXICO

4.1 Derecho Fiscal. Concepto

La constante evolución del Derecho Fiscal ha ocasionado que se le llame de diversas maneras, atendiendo al amplio campo de actividades que regula y a la estrecha relación que guarda con otras disciplinas no sólo en el campo del Derecho, sino también en otras áreas como la Economía; a este respecto Sánchez (2001, p. 37) sostiene que “es esencial la relación tomando en cuenta que toda actividad fiscal tiene un significado económico, de tal manera que sus principios y criterios deben ser consultados para diseñar la política y la legislación fiscal.”

La historia también tiene un papel determinante en el ámbito del Derecho Fiscal, pues a través de la evolución de las distintas instituciones tributarias es posible acumular experiencias para utilizarlas en situaciones futuras con el objetivo constante de obtener los mejores resultados posibles.

La complejidad que encierra la ciencia que nos ocupa, aunada a las diferencias ideológicas de los doctrinarios, no permiten lograr un consenso en cuanto a una definición para el Derecho Fiscal, sin embargo la que otorga Rebolledo dice: “El Derecho Fiscal en México se constituye por el conjunto de normas jurídicas que regulan la parte formal o administrativa de las contribuciones, a fin de llevar a cabo su mejor administración, recaudación y cumplimiento.” (2002, p. 92)

Otra definición, según Arrijo: “Derecho Fiscal se refiere al conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Fisco, entendiendo por Fisco el órgano del Estado encargado de la determinación, liquidación y administración de los tributos.” (2005, p.17) En ésta encuentro una necesaria alusión al papel que desempeña el Estado como sujeto activo de la obligación tributaria, para proveerse de ingresos que le permitan cumplir su fin.

Sánchez afirma que Derecho Fiscal “es un conjunto de normas jurídicas de Derecho Público que estudian y regulan los ingresos que percibe el Estado para cubrir el gasto público.” (2001, p.25). La diversidad de denominaciones que recibe ya han sido explicadas en el capítulo I del presente trabajo, por lo que en este apartado sólo cito las definiciones de Derecho Fiscal.

El fundamento legal de la aplicación de las disposiciones fiscales se encuentra en el segundo párrafo del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF) que dispone: “Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasas o tarifas. Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal.” Lo que nos pone de manifiesto que el Derecho Fiscal tiene sus propios

ordenamientos y procedimientos, dada la importancia y sus necesidades particulares; no obstante en casos necesarios se auxiliará del derecho común pero sólo de forma supletoria.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto del contenido del Derecho Fiscal ha establecido la siguiente tesis:

“FISCAL.- Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al Fisco; y Fisco significa, entre nosotros, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención por mandato legal, en la cuestación, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales pues aun cuando tengan facultades de resolución en materia de hacienda, carecen de actividad en la cuestión, que es la característica de las fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria, el género, y el de autoridad fiscal, la especie.”

6

Sin duda la definición anterior pretende ser más explícita de acuerdo a lo que en la práctica del Derecho Fiscal se observa.

4.1.2 El Derecho Fiscal como rama autónoma del Derecho

Varias veces mencionada la complejidad del Derecho Fiscal, es natural y podría decir que hasta lógico que la solución de sus problemas corresponda, en ocasiones, al Derecho Mercantil, al Derecho Penal, al Derecho Civil, o al Derecho Constitucional, etc. En efecto, es una materia que exige enfoques multidisciplinarios y criterio preciso, para determinar si es al Derecho Fiscal o

⁶ Amparo en revisión 1601/53, José Ives Limantour, 29 de mayo de 1934, 5 votos, Ponente: José López Lira.

al Común, aplicado supletoriamente, al que compete la solución de un problema específico.

Respecto a su autonomía, es indispensable destacar que así como en todas las ramas del conocimiento hay una evolución, en el Derecho Fiscal ésta ha sido por demás necesaria y ha dado lugar a sus propias leyes, términos, principios así como metodología de estudio.

El entonces llamado Tribunal Fiscal de la Federación (ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa), en jurisprudencia establecida el 19 de noviembre de 1940, sostuvo que el Derecho Fiscal:

“Como una rama del Derecho Administrativo y, a su vez del Derecho Público, ha venido evolucionando de forma tal, que actualmente puede considerarse como una verdadera rama autónoma del Derecho con características especiales que sí la distinguen en el campo de Derecho Administrativo y en el del Derecho Público, con mayor razón la distinguen del campo del Derecho Civil, éste por esencia rige relaciones entre particulares exclusivamente, mientras que el Derecho Administrativo rige relaciones entre el Estado y los particulares, y por su parte, el Derecho Tributario, concretamente regula las relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes”.

De la Garza (1976), citado por Sánchez (2001, p.30) al hablar de la autonomía del Derecho Fiscal, que lo identifica como Derecho Tributario, sostiene lo siguiente: “el Derecho Tributario goza tanto de autonomía estructural como de autonomía científica. Su principio fundamental, el de la legalidad, que es aquél por virtud del cual los tributos deben ser establecidos por leyes en sentido formal y material, constituye la piedra básica del edificio

de esta rama del derecho. Ese principio que puede enunciarse como “*nullum tributum sine lege*” tiene grandes analogías con los principios “*nullum crimen*” y “*nulla poena sine lege*” que son también la piedra angular del edificio del Derecho Penal”. Legalidad que descansa en nuestra Carta Magna, citado ampliamente en el primer capítulo del presente trabajo de investigación.

Por su parte, Rodríguez aporta lo siguiente:

“en el campo de la Hacienda Pública, el acelerado crecimiento económico del país y la amplia diversificación de la actividad humana que se han experimentado en los últimos tiempos han provocado que antiguos conceptos o instituciones jurídicas que en su momento fueron oportunos resultan ya insuficientes para explicar y regular adecuadamente todos los aspectos de los ingresos del Estado que derivan de su potestad tributaria, así como de las relaciones entre el propio Estado y los contribuyentes” (1986, p. 17).

Donde el autor claramente advierte la necesidad de ir cambiando o en su caso adaptando la terminología, así como los organismos dedicados a la administración tributaria, y también los encargados de la impartición de justicia fiscal.

Así mismo, Margain (1991), citado por Ponce (2005, p.10) señala como particularidades del derecho fiscal las siguientes:

- a) La naturaleza específica de la obligación tributaria
- b) El procedimiento económico coactivo
- c) El hecho de que la hacienda pública nunca litiga sin garantías
- d) La exención

Todos los puntos de vista citados aportan diferentes elementos que no hacen otra cosa más que dar sólidos argumentos a favor de la autonomía del Derecho Fiscal, pues parten no sólo de la experiencia doctrinal de los autores, sino de lo que se deriva en la aplicación práctica de las normas fiscales.

Por tanto, es muy importante señalar el segundo párrafo del artículo 5 del CFF: "...A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal." Es claro que el legislador antepone la aplicación de las normas propias del Derecho Fiscal, toda vez que han sido establecidas de acuerdo a las características de la materia en estudio.

4.1.3 El Derecho Fiscal. Naturaleza Jurídica

Para ubicar el Derecho Fiscal en el lugar que le corresponde dentro del amplio campo jurídico es necesario hacer mención de los principales puntos de vista doctrinarios que han definido tanto el Derecho Público como el Derecho privado.

El siguiente tratadista establece que:

"mientras ciertos autores, como Radbruch, estiman que dichos conceptos son categorías apriorísticas de la ciencia del derecho, otros afirman que se trata de una dicotomía de índole política, y no pocos niegan enfáticamente la existencia de un criterio válido de diferenciación. Duguit, por ejemplo, cree que tal criterio posee únicamente interés práctico; Gurvitch niega la posibilidad establecerlo de

acuerdo con notas de naturaleza material, y Kelsen declara que todo derecho constituye una formulación de la voluntad del Estado y es, por ende, derecho público.” (García, 2004, p. 131)

Otro autor señala que “Tanto el conjunto de normas jurídicas, como los principios que integran el Derecho Fiscal, forman parte del llamado Derecho Público. En efecto, tradicionalmente se ha considerado que el Derecho se divide en dos grandes ramas: El Derecho Público y el Derecho Privado”. (Arrijoja, 2005, p. 20). Sin embargo, para lograr tal división ha sido necesario analizar los elementos distintivos de cada una de ellas, pues no es posible concebir el derecho desde un punto de vista inflexible y estático.

En la misma línea, el anterior autor continúa:

“la obligación a cargo de los ciudadanos de contribuir a los gastos públicos deriva de su condición de súbditos, si bien se explica y justifica en función de los servicios públicos que reciben a cambio. Es decir, deriva de lo que, utilizando palabras de Jellinek, constituye una relación de supra a subordinación, entre personas colocadas a diferente nivel: el de la autoridad y el del gobernado.”

En este orden de ideas Rojina (1990, p.42) afirma que:

“el derecho público es el derecho del Estado, es el conjunto de reglas que organizan su actividad y que rigen las atribuciones, facultades y relaciones de los órganos del Estado entre sí y de éstos con los particulares o, para hablar en términos de Duguit, el derecho público está constituido por el conjunto de reglas que organizan la actividad de los gobernantes y las relaciones de éstos con los agentes y particulares, por oposición al derecho privado que está constituido

por un conjunto de reglas que reglamentan exclusivamente las relaciones entre particulares.”

Señala también tres aspectos fundamentales del derecho público:

- a) Como derecho del Estado en sí mismo;
- b) Como derecho que fija las relaciones de los órganos del Estado con los particulares;
- c) Como derecho que establece las relaciones entre los Estados.

De acuerdo a todo lo anterior, es evidente que el Derecho Fiscal se ubica como una rama del Derecho Público ya que la relación jurídico-tributaria que lo caracteriza se da entre dos sujetos distintos: el Estado y los contribuyentes, quienes deben subordinarse a la autoridad de la que por ley, se encuentra revestido el primero.

4.2 El uso de las nuevas tecnologías por el Derecho Fiscal

Como resultado de la innovación tecnológica, el CFF ha tenido que adecuar sus disposiciones así como brindar las facilidades necesarias a los contribuyentes para que cumplan con sus obligaciones fiscales. Muestra de ello es lo que establecen los siguientes artículos:

El art. 17-D señala lo siguiente:

“Cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, éstos deberán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor (en adelante FEA), salvo los casos que establezcan una regla diferente. Las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general, podrán autorizar el uso de otras firmas electrónicas. Para los efectos mencionados en el párrafo anterior, se deberá contar con un certificado que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de una FEA, expedido por el SAT cuando se trate de personas morales y de los sellos digitales previstos en el artículo 29 de este código, y por un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México cuando se trate de personas físicas. El Banco de México publicará en el Diario Oficial de la Federación la denominación de los prestadores de los servicios mencionados que autorice, y en su caso, la revocación correspondiente”.

Para efectos de aclarar lo relativo a la FEA el mismo artículo señala lo siguiente: “en los documentos digitales, una firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente sustituirá a la firma autógrafa del firmante, garantizará la integridad del documento y producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

A este respecto considero importante resaltar lo que señala Lorenzetti: “Si bien hablamos de firma, ésta no está constituida por trazos manuales del autor, sino por claves, que le pertenecen de un modo indubitable. El fundamento técnico para que ello sea posible lo da la criptología, que estudia la ocultación, disimulación o cifrado de la información y los sistemas que lo permiten. A diferencia del significado que tiene en la cultura de la escritura, en este concepto de firma no tienen cabida la manualidad ni los átomos, sino las claves y los *bits*”. (2001, p. 70). Con el uso de la FEA se pretende dar agilidad al cumplimiento de las obligaciones fiscales por un lado, y por el otro,

otorgar plena seguridad de que los datos contenidos en la firma, así como de los documentos avalados por la misma, serán de uso confidencial y utilizados para operaciones específicas.

Siguiendo la idea anterior, *bit* significa: unidad mínima de información que puede ser transmitida o tratada. Procede del inglés, *Binary Digit* o Dígito Binario, y puede tener un valor de 0 (cero) ó 1 (uno). No pretendo con lo anterior adentrarme en lenguajes informáticos por demás técnicos y complejos, toda vez que no es objeto del presente trabajo y sí lo es la repercusión que tienen dichas tecnologías en nuestro Derecho Fiscal vigente.

Del mismo artículo 17D se desprende la definición de documento digital: “se entiende por documento digital todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.”

El art. 17-E señala que “cuando los contribuyentes remitan un documento digital a las autoridades fiscales, recibirán el acuse de recibo que contenga el sello digital el cual 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 la FEA.” En este caso, el sello digital identificará a la dependencia que recibió el documento y se presumirá, salvo prueba en contrario, que el documento fue recibido en la hora y fecha que se consignen en el acuse de recibo mencionado. El SAT establecerá los medios para que los contribuyentes puedan verificar la autenticidad de los acuses de recibo con sello digital.

Artículo 17-F. El SAT podrá proporcionar los siguientes servicios de certificación de firmas electrónicas avanzadas:

I. Verificar la identidad de los usuarios y su vinculación con los medios de identificación electrónica.

II. Comprobar la integridad de los documentos digitales expedidos por las autoridades fiscales

III. Llevar los registros de los elementos de identificación y de vinculación con los medios de identificación electrónicos de los firmantes y, en su caso, de la representación legal de los firmantes y de aquella información con la que haya verificado el cumplimiento de fiabilidad de las firmas electrónicas avanzadas y emitir el certificado.

IV. Poner a disposición de los firmantes los dispositivos de generación de los datos de creación y de verificación de firmas electrónicas avanzadas o sellos digitales.

V. Informar, antes de la emisión de un certificado a la persona que solicite sus servicios de las condiciones precisas para la utilización del certificado y de sus limitaciones de uso.

VI. Autorizar a las personas que cumplan con los requisitos que se establezcan en reglas de carácter general para que proporcionen los siguientes servicios:

a) Proporcionar información sobre los certificados emitidos por el SAT, que permitan a terceros conocer:

1) Que el certificado fue emitido por el SAT.

2) Si se cuenta con un documento suscrito por el firmante nombrado en el certificado en el que se haga constar que dicho firmante tenía bajo su control el dispositivo y los datos de creación de la FEA en el momento en que se expidió el certificado y que su uso queda bajo su exclusiva responsabilidad.

3) Si los datos de creación de la firma eran válidos en la fecha en que se expidió el certificado.

4) El método utilizado para identificar al firmante.

5) Cualquier limitación en los fines o el valor respecto de los cuales puedan utilizarse los datos de creación de la firma o el certificado.

6) Cualquier limitación en cuanto al ámbito el alcance de la responsabilidad del SAT.

7) Si se ofrece un servicio de terminación de vigencia de los certificados.

b) Proporcionar los servicios de acceso al registro de certificados. A dicho registro podrá accederse por medios electrónicos.

Las facultades mencionadas podrán ser ejercidas directamente en cualquier tiempo por el SAT pudiendo hacerlo en forma separada o conjunta con las personas autorizadas en los términos de esta fracción.

Así, una vez establecidos los conceptos anteriores cito los preceptos que mencionan el uso de las nuevas tecnologías para el cumplimiento de las obligaciones fiscales más importantes, tanto del contribuyente así como de la autoridad recaudadora.

Art.18 CFF: “Toda promoción dirigida a las autoridades fiscales, deberá presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada. Los contribuyentes que exclusivamente se dediquen a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas que no queden comprendidos en el tercer párrafo del artículo 31 de este código, podrán no utilizar firma electrónica avanzada. El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá determinar las promociones que se presentarán mediante documento impreso. Las promociones deberán enviarse por los medios electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, a las direcciones electrónicas que al efecto apruebe dicho órgano. Los documentos digitales deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I. El nombre, la denominación social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió a dicho registro.
- II. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
- III. La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.

...cuando el promovente que cuente con un certificado de firma electrónica avanzada, acompañe documentos distintos a escrituras o poderes notariales, y éstos no sean digitalizados, la promoción deberá presentarla en forma impresa, cumpliendo los requisitos a que se refiere el párrafo anterior, debiendo incluir su dirección de correo electrónico. Las escrituras o poderes notariales deberán presentarse en forma digitalizada, cuando se acompañen a un documento digital.”

Art.19-A. “Las personas morales para presentar documentos digitales podrán optar por utilizar su firma electrónica avanzada o bien hacerlo con la firma electrónica avanzada de su representante legal. En el primer caso, el titular del certificado será la persona moral. La tramitación de los datos de creación de firma electrónica avanzada de una persona moral, sólo la podrá efectuar un representante de dicha persona, a quien le haya sido otorgado ante fedatario

público, un poder general para actos de dominio o de administración; en este caso, el representante deberá contar previamente con un certificado vigente de firma electrónica avanzada. Dicho trámite se deberá realizar de conformidad con lo dispuesto en el art. 17-D de este código”.

Art. 20 CFF: “ [...] Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se paguen mediante declaración, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá ordenar, por medio de disposiciones de carácter general y con el objeto de facilitar el cumplimiento de la obligación, así como para allegarse de la información necesaria en materia de estadística de ingresos, que se proporcione en declaración distinta de aquella con la cual se efectúa el pago”.

Art. 29 “[...] Las personas físicas y morales que cuenten con un certificado de firma electrónica avanzada vigente y lleven su contabilidad en sistema electrónico, podrán emitir los comprobantes de las operaciones que realicen mediante documentos digitales, siempre que dichos documentos cuenten con sello digital amparado por un certificado expedido por el Servicio de Administración Tributaria, cuyo titular sea la persona física o moral que expida los comprobantes”.

Así mismo, el multicitado código establece las siguientes obligaciones a los contribuyentes que ejerzan la opción que menciona el párrafo anterior:

I. Tramitar ante el SAT el certificado para el uso de los sellos digitales. Los contribuyentes podrán optar por el uso de uno o más sellos digitales que se utilizarán exclusivamente para la emisión de los comprobantes mediante documentos digitales. El sello digital permitirá acreditar la autoría de los comprobantes electrónicos que emitan las personas físicas y morales. Los sellos digitales quedan sujetos a la misma regulación aplicable al uso de una FEA. Los contribuyentes podrán tramitar la obtención de un certificado de sello digital para ser utilizado por todos sus establecimientos o locales, o bien,

tramitar la obtención de un certificado de sello digital por cada uno de sus establecimientos. El SAT establecerá los requisitos de control e identificación a que se sujetará el uso del sello digital. La tramitación de un certificado de sello digital sólo podrá efectuarse mediante formato electrónico, que cuente con la FEA de la persona solicitante.

La emisión de los comprobantes fiscales digitales podrá realizarse por medios propios o a través de proveedores de servicios. Dichos proveedores de servicios deberán estar previamente autorizados por el SAT, cubriendo los requisitos que al efecto se señalen, en reglas de carácter general, asimismo, deberán demostrar que cuentan con la tecnología necesaria para emitir los citados comprobantes.

II. Incorporar en los comprobantes fiscales digitales que expidan los datos establecidos en las fracciones I, III, IV, V, VI y VII del artículo 29-A del código. Tratándose de operaciones que se realicen con el público en general, los comprobantes fiscales digitales deberán contener el valor de la operación sin que se haga la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el monto de los impuestos que se trasladen y reunir los requisitos a que se refieren las fracciones I y II del artículo 29-A del Código. Adicionalmente deberán reunir los requisitos previstos en las fracciones I, III, IV, V, y VI de este artículo.

III Asignar un número de folio correspondiente a cada comprobante fiscal digital que expidan conforme a lo siguiente:

- a) Deberán establecer un sistema electrónico de emisión de folios de conformidad con las reglas de carácter general que expida el SAT.
- b) Deberán solicitar previamente la asignación de folios al SAT.
- c) Deberán proporcionar mensualmente al SAT, a través de medios electrónicos, la información correspondiente a los comprobantes fiscales digitales que se hayan expedido con los folios asignados utilizados en el mes inmediato anterior a aquél en que se proporcione la información, de

conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita dicho órgano.

IV. Proporcionar a sus clientes en documento impreso el comprobante electrónico cuando así les sea solicitado. El SAT determinará las especificaciones que deberán reunir los documentos impresos de los comprobantes fiscales digitales. Los contribuyentes deberán conservar y registrar en su contabilidad los comprobantes fiscales digitales que emitan. El registro en su contabilidad deberá ser simultáneo al momento de la emisión de los comprobantes fiscales digitales. Los comprobantes fiscales digitales deberán archivarse y registrarse en los términos que establezca el SAT. Los comprobantes fiscales digitales, así como los archivos y registros electrónicos de los mismos se consideran parte de la contabilidad del contribuyente, quedando sujetos a lo dispuesto por el artículo 28 de este Código.

V. Cumplir con los requisitos que las leyes fiscales establezcan para el control de los pagos, ya sea en una sola exhibición o en parcialidades.

VI. Cumplir con las especificaciones en materia de informática que determine el SAT. Los contribuyentes que opten por emitir comprobantes fiscales digitales, no podrán emitir otro tipo de comprobantes fiscales, salvo los que determine el SAT. Los contribuyentes que deduzcan o acrediten fiscalmente con base en los comprobantes fiscales digitales, incluso cuando dichos comprobantes consten en comprobante impreso, para comprobar su autenticidad, deberán consultar en la página electrónica del SAT, si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si el certificado que ampare el sello digital se encuentra registrado en el SAT y no ha sido cancelado.

Art.31. “Las personas deberán presentar las solicitudes en materia de Registro Federal de Contribuyentes, declaraciones, avisos o informes, en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria (SAT)

mediante reglas de carácter general, enviándolas a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas, según sea el caso debiendo cumplir los requisitos que se establezcan en dichas reglas para tal efecto y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos. Cuando las disposiciones fiscales establezcan que se acompañe un documento distinto a escrituras o poderes notariales, y éste no sea digitalizado, la solicitud de aviso se podrá presentar por medios impresos”.

Del análisis de los artículos precedentes, considero que si bien el uso de las nuevas tecnologías permite optimizar diversos recursos como ya se ha mencionado, el acceso a dichas tecnologías aún no se ha difundido o fomentado de manera que sea clara y de fácil entendimiento a la mayoría de los usuarios de dichas tecnologías; lo que crea el efecto contrario al objetivo primario de las mismas: una dificultad y podría incluso aventurarme a decir apatía por parte de las generaciones que no están familiarizadas del todo con el uso de la informática y que prefiere continuar con los métodos tradicionales. En este punto, estimo que las autoridades fiscales podrían hacer aún más sencillo la adopción de los nuevos métodos a través de publicidad no sólo en su página electrónica, sino también por medio de folletos explicativos que indiquen la forma correcta de aplicar las nuevas tecnologías a favor del contribuyente.

Retomando el estudio del artículo 31 ahora en su párrafo sexto tenemos que establece que los formatos electrónicos serán dados a conocer en la página electrónica del SAT, los cuales estarán apegados a las disposiciones fiscales aplicables.

Respecto de la FEA el SAT establece que es “un conjunto de datos que se adjuntan a un mensaje electrónico, cuyo propósito es identificar al emisor del

mensaje como autor legítimo de éste, tal y como si se tratara de una firma autógrafa” y debido a sus características tecnológicas es una herramienta que brinda seguridad a las transacciones electrónicas que realicen los contribuyentes con el mismo SAT, ya que permite verificar que los mensajes recibidos no hayan sido modificados e identificar al autor del mensaje.

Su diseño se basa en estándares internacionales de infraestructura de claves públicas (o PKI por sus siglas en inglés: *Public Key Infrastructure*) en donde se utilizan dos claves o llaves, matemáticamente relacionadas, para el envío de mensajes: Una de las llaves sólo es conocida por el titular de la firma y sirve para cifrar datos. De ahí que se le designe con el término "llave o clave privada. La otra llave, denominada "llave o clave pública", está disponible en Internet para consulta de todos los usuarios de servicios electrónicos y sirve para descifrar datos. (SAT, 2007)

Las personas que están obligadas a obtener la FEA son las personas morales excepto aquellas que pertenezcan al sector primario (agricultura, ganadería y pesca). Las personas físicas con actividad empresarial e ingresos anuales superiores a \$ 1,750,000 pesos, personas físicas sin actividad empresarial e ingresos anuales superiores a \$ 300,000 pesos.

Así mismo, el SAT señala que la FEA es necesaria para los siguientes servicios: pedimentos aduanales, dictámenes fiscales, expediente integral del contribuyente, comprobantes fiscales digitales, impresores autorizados, devolución de IVA en los casos en que la misma ley indique.

Artículo 32-G CFF: “La Federación, las entidades Federativas, el Distrito Federal, y sus Organismos Descentralizados, así como los Municipios, tendrán la obligación de presentar ante las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos que señala el SAT, la información relativa a :

- I. Las personas a las que en el mes inmediato anterior les hubieren efectuado retenciones de impuesto sobre la renta, así como de los residentes en el extranjero a los que le hayan efectuado pagos de acuerdo con lo previsto en el Título V de la Ley de Impuesto Sobre la renta.
- II. Los proveedores a los que les hubieren efectuado pagos, desglosando el valor de los actos o actividades por tasa a la cual trasladaron o les fue trasladado el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios, incluyendo actividades por las que el contribuyente no está obligado al pago”.

De esta forma, el Estado en sus diferentes niveles de organización queda obligado también a cumplir con sus obligaciones fiscales en su carácter de retenedor de impuestos y enterando así mismo de los pagos realizados a proveedores.

4.3 Las nuevas tecnologías y su gravamen

Bajo un análisis evidentemente personal, arribo a considerar la posibilidad de acoger o no una verdadera reforma fiscal que permita en todos los ámbitos hacer uso ilimitado de las nuevas tecnologías de conocimiento electrónico, para de esta forma obtener a priori un proyecto de sistema fiscal realmente propio a nuestro contexto hacendario.

Poco o mucho se avanza en este tema, reflejo de ello los medios electrónicos que a la fecha utiliza nuestro servicio de administración tributaria de la SHCP, particularmente el servicio electrónico de consulta así como el de presentar vía Internet obligaciones fiscales, que posibilitan en gran medida la aceleración de los trámites fiscales, que posibilitan en gran medida la aceleración de los trámites fiscales, sin embargo, como lo dije anteriormente, poco avanza la tecnología en muchos otros apartados esquemáticos del sistema tributario, tal es el caso de acceder eficazmente a la justicia fiscal de manera electrónica, es decir, aplicar el tal supuesto los postulados del artículo 17 constitucional en una verdadera impartición de justicia, así también la conciencia tributaria y una cultura fiscal nacional conocida por todos; en este sentido estimo necesario la urgente reforma en el uso de las nuevas tecnologías aplicadas al derecho fiscal así como el costo de ello o de su gravamen, tal es el caso de lo que al respecto comenta Gabriela Ríos Granados en su obra “La influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario” al manifestar que el uso de los medios electrónicos en vía fiscal realmente tienen un gravamen, por que en materia de banca, las instituciones bancarias hacen cobro al estado de los servicios que presta, por ejemplo por la percepción de contribuciones, lo que entiende la tratadista desigual en el sentido de que no sólo dicha tarea debe ser premiada con gravamen sino también incluso podría ser la del propio retenedor quien sin retribución alguna realiza parte del trabajo que corresponde al estado, de manera tal el gravamen de las nuevas tecnologías es obligatorio en su estudio a efecto de no afectarse a quienes por derecho también deben percibirlo; cabe por ello transcribir El Paroxismo de Nuestro Sistema Tributario:

Referir el tema de la bautizada reforma fiscal integral, se ha convertido en un fatigado y desgastante asunto de similitudes y asimilitudes en la búsqueda

por alcanzar esa utopía fiscal tan anhelada es decir, en convertirnos en un sistema tributario cuasi perfecto y acorde a nuestros días.

[...] Hablar de una justicia federal en nuestro país, es retomar una concepción que durante el quehacer del tiempo y de nuestra historia se ha tomado un tanto árida y más aún incipiente y llena de asimilitudes y de intentos frustrados, pero hablar y sobre todo el considerar la notoria e insoslayable ausencia de una extraviada y sofocada reforma tributaria, es adentrarse a un mundo no falto de controversia y más aún enriquecido por una necesidad flagelada por nuestros propios intentos en la incipiente búsqueda de lo que indubitablemente se ha concebido bajo el concepto de reforma fiscal integral.

[...] Sería un grave error considerar el problema de nuestro Derecho tributario como de simple solución, cuando esa solución nos ha causado años de sacrificio reflejado en cada uno de los integrantes de una nación cansada de vivir bajo la ausencia de políticas fiscales incapaces de conseguir sus propios objetivos.

En el ámbito tributario es verdaderamente triste encontrarnos ante un sistema fiscal enfermo como consecuencia de políticas tributarias flageladas por situaciones completamente imputables al propio ser humano en su afán de lograr alternativas adecuadas que garanticen un verdadero orden fiscal en nuestro país, carecido por la aparición de un orden fiscal conformado por:

- a) Disposiciones fiscales arcaicas confusas e inoperantes.
- b) Recaudación tercermundista basada en el engaño histórico de que a mayor impuesto, mayor recaudación.
- c) Una justicia fiscal alejada de toda realidad, carente de su propia conceptualización gramatical de justicia.
- d) La ausencia de una conciencia tributaria reflejada por la falta de una cultura fiscal nacional.

[...] Nuestras leyes fiscales no necesitan maquillaje, necesitan un cambio estructural y funcional, en busca, al menos en un sistema tributario meritorio de una nación como la nuestra.

En los países considerados como de bajo desarrollo económico, social y cultural como el nuestro, no debería extrañarse la ausencia de una conciencia tributaria, por que en ellos no tan solo se carece de esa conciencia, sino también de un verdadero sentido de colectividad primando en todo orden de cosas, reacciones con un alto contenido individualista. [...] El tributo es una carga, y como tal, existirá la tendencia natural de rechazarlo y sólo la comprensión razonada de la necesidad del impuesto podrá ser que ella sea admitida.

En casi todos los países de América Latina se han elegido justificadamente nuevas formas de aplicación impositiva de disposiciones fiscales, igualmente forzadas a cambiar la concepción de los mecanismos tributarios y a modificar sus métodos de aplicación, los que deben estar encaminados a inducir la conducta del contribuyente hacia ese objetivo: el cumplimiento voluntario de su obligación.

[...] La tarea de transformar un medio de elevado incumplimiento no permite eliminar etapas y alcanzarlo, sólo puede ser el resultado de la aplicación metódica y sostenida de las medidas que se identifiquen como adecuadas al objeto.

Obviamente, respetando estas exigencias, el proceso es susceptible de acelerarlo; en ningún caso se debe temer a que se trate de una tarea a largo plazo por que después de todo no hay plazo que no se cumpla, pero tampoco tarea más larga que la que no se inicia, por lo que el único temor debe ser el no tener la decisión de afrontar el comienzo de este proceso de transformación.

Finalmente, una vez aceptada la necesidad del cambio y conocida la forma de realizarlo, resta quizás lo más importante en definitiva: adoptar la decisión de

actuar en consecuencia y afrontar las transformaciones que sean necesarias para acabar con ese paroxismo que el mismo hombre ha ocasionado en su afán de alcanzar un poco de esa utopía fiscal tan tentadora.

Lo dicho, no implica pues desconocer o menoscabar los esfuerzos realizados ni los procesos alcanzados, pero los resultados han sido lamentablemente escasos, y no es posible declinar los esfuerzos cuando aún no se encuentra la forma de alcanzar esos resultados, por que ello sería admitir anticipadamente un fracaso al cual no hay ninguna razón valedera para resignarse.

[...] Aludir a los problemas de nuestro Derecho Tributario sin buscar un remedio para los mismos sería como caminar sin destino alguno, por lo que como reflexión al lector podemos inducir que los países mejor organizados son aquellos que dictan pocas leyes pero de rigurosa observancia, que traducido en materia fiscal, nos lleva al convencimiento de tres principios fundamentales de los impuestos: pocos, bajos y eficaces.

Referido a lo anterior, no queda más que descubrir las siguientes reflexiones, postuladas bajo los siguientes lineamientos de comprensión:

En primer término es necesario vislumbrar que la concepción de nuestro Derecho Tributario encuentra su descanso jurídico en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual reza lo siguiente:

‘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 las que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes’

El ordenamiento constitucional se vislumbra claro y poco discutible, no existe instrumento legal de mayor fuerza alcance que nuestra Constitución, los principios tributarios que en él se conciben parecieran incuestionables, pero ¿qué es equidad y proporcionalidad?.

Tal pareciera que significan lo mismo al concebirse como principios de estrecha similitud pero al mismo tiempo de abismales disimilitudes, ya que la equidad atiende a la generalidad y en ese sentido estamos de acuerdo con que nuestro sistema tributario sea equitativo, pero la proporcionalidad atiende al impacto patrimonial de cada uno de los contribuyentes, es decir, no el que tiene más ingresos necesariamente es más rico, es decir, el nivel de ingresos no refleja el impacto patrimonial que ocasiona el pago de contribuciones.

Por lo que no es descabellado manifestar que la proporcionalidad en materia fiscal no existe como tal y que sin embargo esta terminología ha sido consentida y utilizada dentro de nuestro contexto tributario, y más aún considerado y enfatizado por nuestra propia Constitución, tal pareciera que el quehacer legislativo no se ha detenido y peor aún ha ignorado el verdadero sentido de que se invite el principio de proporcionalidad, por lo que es necesario reformar el texto mismo del referido dispositivo legal para sentar las bases de lo que se concibe como un verdadero sistema tributario carente de ser proporcional, pero al menos con tintes de ser equitativo y de ahí su sobrada justificación dentro de la conciencia tributaria.

En segundo lugar, no menos importante, es ubicar la verdadera esfera de competencia que debe guardar el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ya que al referir la justicia fiscal en nuestro país, es inevitable el que se nos venga a la mente el cuestionar al órgano jurisdiccional encargado de impartirla, es decir, El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tarea sobradamente loable pero al mismo tiempo sobradamente discutible en cuanto a la estructura y fuerza legal de dicho Tribunal.

[...] Hablar de una verdadera autenticidad de nuestro poder Judicial dentro de la trinchera de la aplicación justicia, no es más que cuestionarnos lo siguiente: ¿existe independencia judicial en nuestro país? pareciera que a tan incipiente cuestionamiento, que forzosamente se nos viene a la mente, no existe respuesta alguna, pero es un hecho que tal situación por más somera que ésta sea no puede ni debe abordarse con ideas vagas y carentes de soluciones. [...]

[...] El ejercicio de nuestro Poder Judicial, encuentra su descanso jurídico en el artículo 94 constitucional mismo que es ejercitado a través de:

Una Suprema Corte de Justicia
 Un Tribunal Electoral
 Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito
 Juzgados de Distrito
 Un Consejo de Judicatura Federal

Si el Tribunal Electoral ha sido depositado dentro del casillero del Poder Judicial, por qué no hacerlo con el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al fin y al cabo la función de todos y cada uno de los tribunales es la misma: “impartir justicia”, de lo que se inviste bajo tal entendimiento, la urgencia de legislar para incluir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa dentro de su verdadera esfera de competencia para dejar de ser un Tribunal de simple anulación y convertirse en un verdadero Tribunal que brinde en lo más, certidumbre jurídica a las partes, pero dentro del ámbito del Poder Judicial.

Bajo sendos lineamientos de expresión, como tercer punto se vuelve de inminente importancia el desprender los delitos fiscales del Código Fiscal de la Federación y ubicarlos dentro del Código Penal Federal, de tal forma, que bajo esta modesta óptica jurídica fiscal, dicha modificación se vea concatenada a la propuesta anterior, ya que para la ley no hay delincuentes, hay delitos, y como delitos no se pueden apartar a los de índole tributario, de lo que se inviste bajo

tal entendimiento la urgencia de legislar para incluir a los delitos fiscales dentro de la esfera del Derecho Penal con el objeto de que se llegue realmente a una verdadera reforma fiscal que permita contar con un sistema tributario moderno, eficiente e imparcial. (Nieves, s.f.)

4.4 El comercio electrónico y su regulación por el Derecho Fiscal

La facilidad para realizar operaciones de comercio a través de una computadora conectada a Internet, ha provocado una notable expansión del comercio electrónico, que conlleva a la creación de una gran cantidad de disposiciones que se refieren directa o indirectamente al mismo.

El comercio electrónico de acuerdo con Vargas: “trata sobre hacer negocios electrónicamente. Está basado en el proceso y transmisión de datos electrónicos, incluyendo texto, sonido y video. Esto involucra actividades diversas, incluyendo negociación electrónica de bienes y servicios, envío de componente digitales en línea, transferencia electrónica de fondos, negociación de segmentos electrónicos, conocimiento de embarques electrónicos, acciones comerciales, diseño e ingeniería cooperativa, fuentes en línea, compras, mercado directo al consumidor y servicios de post-venta”. (2004, p.8).

Una vez enumeradas todas las operaciones comerciales que pueden realizarse a través del comercio electrónico, es claro que dicho concepto se amplía para abarcar ya no sólo el intercambio de bienes y servicios sino más

aún acciones que implican un grado mayor de complejidad que escapan a la legislación tributaria vigente.

Así, “La comisión de la Unión Europea, en la comunicación denominada *Una iniciativa europea en materia de comercio electrónico* (COM.97.157) lo define como el “desarrollo de actividad comercial y de transacción por vía electrónica y comprende actividades diversas: la comercialización de bienes y servicios por la vía electrónica; la distribución *on line* de contenido digital, la realización por vía electrónica de operaciones financieras y de bolsa; la obra pública por vía electrónica y todo procedimiento de ese tipo celebrado por la administración pública” (Lorenzetti, 2001, p.53,). El término *on line* es usado para referirnos a todas las operaciones que se realizan en tiempo real a través de la red mundial denominada Internet.

De la anterior definición puntualizo lo siguiente:

- a) Es una actividad caracterizada por el uso de un medio tecnológico.
- b) Existe tal actividad cuando se utilizan medios digitales para la comunicación, incluyendo Internet, videotextos, radiodifusión y otras tecnologías similares.
- c) Se intercambian bienes digitales, por lo tanto implica toda actividad que intercambie por medios electrónicos bienes físicos o bienes digitales.
- d) Se trata de relaciones jurídicas que pueden o no ser comerciales; cuando se habla de *e-commerce* se alude a un concepto diferente del que contiene el código de comercio, porque no se restringe a la finalidad de lucro. Tales relaciones jurídicas comprenden a su vez las siguientes categorías:

- Relaciones de derecho público: vínculos entre estados o entre particulares y el sector público, realizadas por medios digitales.
- Relaciones de derecho privado entre empresas (business to business); entre empresas y consumidores (business to consumer) y entre particulares. (Lorenzetti, 2001)

Otro autor establece que: “en México, la Norma NMX-EDI-001-1998-SCFI denominada “Guía de Implantación del Intercambio Electrónico de Datos-Comercial”, define el EDI como la comunicación de información estructurada de computadora a computadora, de aplicación a aplicación, sin intervención humana y sin papel, entre corporaciones, instituciones o individuos, utilizando un formato estándar para los documentos y enviarlos a través del correo electrónico o de utilizar otro medio de comunicación, los usuarios de EDI intercambian la información de negocios directamente entre sus sistemas de computación”. (Vargas, 2004, p. 9).

Lo que significó una notable reducción en el uso de recursos físicos como el papel, optimización de tiempo y una ágil manera de realizar operaciones que en forma tradicional hubiesen requerido de un mayor tiempo y esfuerzo del equipo humano de trabajo.

Por otra parte, el mismo autor señala: “el comercio electrónico es la realización de actos de comercio, con el uso de medios electrónicos”. (Vargas, 2004, p. 11).

Definición que amplía aún más el campo de acción de las operaciones realizadas con el uso de las nuevas tecnologías, y en mi opinión la más

apegada a la rápida evolución en la manera de hacer negocios vía telemática.

Por otra parte, el comercio electrónico surge gracias a los grandes avances tecnológicos en materia de comunicación electrónica, que han repercutido en la voluntad de los comerciantes, lo que ha permitido ofrecer servicios al público de manera sistemática, sin necesidad de que exista la presencia física.

Según Vargas, “la primera expresión del comercio electrónico fue el denominado “intercambio electrónico de informaciones” (electronic data interchange), conocido como EDI, se originó en los Estados Unidos en los años sesenta con iniciativas independientes en los sectores de ferrocarriles, verdulerías y fábricas de automóviles, y fue diseñado para favorecer la calidad de los datos que ellos estaban intercambiando con otros miembros en la cadena de proveedores, así como para satisfacer las necesidades de aceleración y control de procesos, reducción de los costos administrativos de organizaciones empresariales y gubernamentales”(2004, p. 6).

Con el paso del tiempo, dichos sistemas se fueron ampliando adaptándose a la creciente demanda de intercambio de comunicaciones, alcanzando niveles insospechados, como muestra de ello son las operaciones comerciales que se realizan desde lo más remotos lugares del mundo, donde se cuente con una computadora y una conexión a Internet, con la lógica consecuencia de crear un cuerpo normativo lo suficientemente eficaz y susceptible de adecuarse a las diferentes legislaciones locales.

4.5 La tributación de la renta conforme a las nuevas tecnologías

Es cierto que el uso de las nuevas tecnologías obedece principalmente a una globalización, esto es, entiendo que en el mundo se pretende la unificación de sistemas tecnológicos para la agilización de los trámites fiscales dentro del sistema contributivo de cada estado, principalmente en materia de renta por que es el caso de que, como ocurre en los Estados Unidos de Norteamérica, Francia, Inglaterra, Alemania, Suiza, Suecia y España, la tributación en materia de renta es la base sustentable en gran medida de la economía de dichos estados, es decir, el impuesto que más se recauda y con más tasa es precisamente el ISR, el impuesto a la riqueza.

Lo que significativamente en nuestro país no ocurre, es atendible por lo tanto preguntarnos ¿por qué? La respuesta la encontramos en el hecho de que nuestro sistema tributario se basa primordialmente en los impuestos indirectos, llámese IVA, lo que a mi juicio no otorga los debidos caudales recaudatorios esperados por el Estado, sin embargo, y en contraposición a ello, los sistemas en donde el ISR es primordial en su cobro, es también más utilizado el medio electrónico o su tecnología para la captación de tal contribución a grado tal de contar con excelentes bases de datos que identifican de manera extraordinaria al contribuyente en todos ámbitos, lo que evidentemente le resta posibilidades de evadir, eludir y en su caso defraudar al Estado, lamentablemente, nuestro país carece de los medios especializados electrónicos, del uso eficiente de las tecnologías, de personal altamente calificado y sobre todo de la infraestructura que permita asistir vía gratuita electrónica al contribuyente mediante medios electrónicos infalibles que le garanticen su acceso sin contratiempo alguno o con el mínimo rango de equivocación cometida en su captura, por esto, es obedecible el hecho de que la suscrita a título personal considere que las nuevas tecnologías deben

conducirse a la captación de recursos provenientes de contribuciones y por qué no? principalmente a renta.

Ya que, como bien lo refiere un autor: “el marco jurídico mexicano cuenta con una ley reguladora del Impuesto sobre la Renta publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 24 de enero de 2002, que a pesar de su corto período de vigencia, sufre ya de modificaciones que han tenido lugar el 31 de diciembre de 2003. Con esto queremos dejar sentado que estamos ante una norma de reciente creación que no se sitúa a la zaga en cuanto a la influencia de las nuevas tecnologías se refiere, sino por el contrario”. (Ríos, 2006, p.93)

4.6 El comercio electrónico en el marco actual del Derecho Fiscal

Hemos dicho en apartados anteriores que el comercio electrónico en su notable expansión, provoca diariamente transacciones económicas inusitadas en las que se incluyen no sólo a organizaciones sino a individuos, basado principalmente en el proceso y transferencia de datos digitalizados, sin embargo hasta donde yo sé no existe en México un verdadero control de dichas operaciones electrónicas y de lo que económicamente representan, luego entonces es urgente que el Estado implemente los procesos necesarios a efecto de regular el comercio electrónico en el marco actual del derecho fiscal, a mi juicio debe analizarse a manera de estadística el número de operaciones electrónicas comerciales en un año, quiénes lo hacen, con qué frecuencia, cuánto dinero provoca dicha actividad y si en verdad fiscalmente es retenida la parte que en vía de contribuciones provoca dicha actividad comercial electrónica.

En este tenor es cierto que cotidianamente celebra tratados o acuerdos internacionales en diversas áreas, sin embargo, estimo pasiva su actividad en el apartado que comentamos a fin de que esos ingresos que se reportan con otros países puedan en su caso repercutir vía contratación en los Estados Unidos Mexicanos o bien en el país en el que se originan éstos, de ahí la importancia de hacer estudio del comercio electrónico en el marco actual del Derecho Fiscal.

4.7 Causas y efectos jurídicos de la regulación del Derecho Fiscal y sus medios electrónicos en la materia de comercio de tal carácter

A futuro, observo la inminente y necesaria tarea del Estado de regular vía tratados internacionales la ingente derrama de recursos económicos derivados de regímenes de importación de bienes a nuestro país, la erogación de recursos por tal concepto y su eficaz cruzamiento fiscalizador con aquellos que se reporten sujetos activos del comercio electrónico a nivel nacional e internacional, porque bien es sabido que dicha actividad en nuestra sociedad y cualquier otra tiene una naturaleza “eminente” lucrativa, de ahí entonces que el Estado en vísperas de regular el fenómeno debe a futuro prever las causas y efectos jurídicos que esto provocará en razón de que si bien hoy inicia este cambio, también es cierto que no podrá detenerse su avance al considerarse eminentemente progresivo, recordemos que la globalización tiende día a día a unificar sistemas de comercio, de producción y servicios bajo los esquemas de los que económicamente son poderosos en ese ámbito, mismas que sin espera pretenden por todos los medios acaparar la mayor parte de los recursos por concepto de ventas sin importar del lugar del que provengan, es ahí entonces donde la tarea del Estado debe ser tal que regule mediaticamente dichas causas y efectos jurídicos a efecto de no crear estragos y si por el contrario allegarse de más

recursos económicos que permitan satisfacer las necesidades del propio Estado, así como de los gobernados.

CONCLUSIONES

La evolución histórica del Derecho Fiscal en México nos permite entender de manera significativa la vinculación del Estado con todo aquél que sea contribuyente, nótese que si bien el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos refiere como una de las obligaciones la de contribuir a los gastos públicos de la federación, estados, municipios, y Distrito Federal en que se resida de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes, ésto debe entenderse enfocado a que no todo aquél que se encuentra obligado a contribuir necesariamente es quien al final paga, de ahí que el término contribuyente obedezca entonces a quien por derecho se encuentra vinculado al estado en la relación jurídica fiscal que los une.

El Derecho Fiscal como rama del Derecho Público, persigue la administración del Estado como fisco, el cual dispone de la hacienda pública misma que se encuentra integrada de las llamadas fuentes nutricias que prevé el artículo 2 del CFF, por ello su proyección no sólo es nacional sino internacional y por tal motivo se celebran año con año tratados internacionales en materia impositiva.

La relación jurídico fiscal, vincula no sólo al sujeto pasivo de la obligación, sino también a los responsables solidarios y aún terceros con él relacionados, de manera tal que dicha relación jurídica es totalmente distinta a la relación fiscal que une al estado y al contribuyente.

El nacimiento de la obligación fiscal obedece a la realización del hecho generador previsto en la ley, con lo cual el sujeto pasivo quedará vinculado al fisco y extinguirá su relación mediante las formas a través de las cuales se da fin a la obligación fiscal, tal es el caso del pago, la condonación, la prescripción, la caducidad, la compensación, la confusión, etc., sin embargo dicha relación subsistirá aún en caso de muerte del contribuyente porque sus obligaciones serán transmisibles a herederos en la parte proporcional que a cada uno corresponda, amén de que repudien o bien no acepten la parte legal de la herencia que por derecho les corresponde.

Vinculado el contribuyente al fisco, se le otorgan una serie de derechos y obligaciones como son aquellos referidos en los artículos 18 al 37 del CFF, preceptos en los que de manera pormenorizada se da cuenta de ello, no pasa inadvertido de que en el presente se goza además de una Ley Federal de Protección a los Derechos de los Contribuyentes así como de una Procuraduría Especializada a quien se encomienda la tutela de tales derechos.

Una de las innovaciones que permite al contribuyente agilizar sus consultas y dar cumplimiento en gran parte a las obligaciones fiscales, son precisamente los medios electrónicos, en los cuales se posibilita el acceso gratuito en vía de consulta, presentar declaraciones, realizar pagos y llenado de solicitudes, lo que significativamente ha reducido el tiempo de espera y se estima gran acierto de las autoridades fiscales.

Pese a las innovaciones tecnológicas, resulta pertinente resaltar que el uso de las nuevas tecnologías aplicadas al Derecho Fiscal no son del todo

suficientes y eficaces en México, partiendo del hecho de que en materia electrónica, el comercio que es una gran rama de percepción de contribuciones a la fecha es casi intocada, ello debido tal vez a la relativa reciente aparición del comercio electrónico en nuestro país, si tomamos en cuenta que ante dicha modificación de hacer negocios sólo hemos adaptado las disposiciones que en materia impositiva ya existen, lo que resulta a todas luces insuficiente.

Estimo en vía de propuesta que se modifique el CFF y en él se sancione precise y detalle lo conducente al comercio electrónico en México y a los ingresos que de dicha actividad correspondan al Estado, principalmente tratándose de importaciones, caso en el cual también debe modificarse la Ley de Comercio Exterior así como la Ley del ISR la Ley de IVA bajo dichos apartados.

BIBLIOGRAFÍA

Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. México: Sista, p. 21.

Código Fiscal de la Federación. Ediciones Fiscales ISEF, vigésima primera edición, 2007.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Ediciones Fiscales ISEF, décima quinta edición.

Ley del Impuesto sobre la Renta. Ediciones Fiscales ISEF, décima quinta edición.

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo

Libros

Armienta, G. (1977). *El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*. México: Porrúa.

Arriola, A. (2005). *Derecho Fiscal*. (19ª. ed.). México: Themis.

Carrasco, H. (2004). *Derecho Fiscal I*. (3^a.ed.). México: Iure editores.

Curiel, O. (2002). *Principios Tributarios*. México: ediciones fiscales Isef

De la Garza, S. (1990). *Derecho Financiero Mexicano*. (16^a. ed.). México: Porrúa.

Fix-Zamudio. (1979). *LXXV años de evolución jurídica en el mundo. Historia del Derecho y Derecho Comparado*. México: UNAM.

García, E. (2004). *Introducción al estudio del Derecho*. (56^a. ed.). México: Porrúa.

González, A. (1992). *La Justicia Tributaria en México*. México: Jus.

J. Kaye, D. (2000). *Derecho Procesal Fiscal*. (6^a. ed.). México: Themis.

López, E. (2004). *Historia del Derecho Mexicano*. México: Iure editores.

Lorenzetti, R. (2001). *Comercio Electrónico. Documento. Firma Digital. Contratos. Daños. Defensa del Consumidor*. Buenos Aires: Abeledo-Pierrot.

Margáin, E. (2004). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. (17^a. ed.). México: Porrúa.

Nieves, A. *Ponencia presentada por el Director de lo Contencioso de Grupo DARFI, S.C. Defensa, Asesoría y Representación Fiscal Integral, Córdoba veracruz.*

Pérez, M. (2003). *Historia del Derecho Mexicano.* México: Oxford.

Ponce, F. (2005). *Derecho Fiscal.* (10^a. ed.). México: Banca y Comercio.

Ríos, G. (2006). *La influencia de las Nuevas Tecnologías en el Derecho Tributario.* México: Universidad Nacional Autónoma de México.

Rebolledo, O. (2002). *Introducción al Derecho Fiscal.* Tabasco, México: Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.

Rodríguez, R. (1986). *Derecho Fiscal.* (2^a. ed.) México: Harla.

Rojina, R. (1990). *Derecho Civil Mexicano.* (6^a.ed.). México: Porrúa.

Sánchez, G. (1983). *Derecho Fiscal Mexicano.* (6^a.ed.) México: Cárdenas.

Sánchez, N. (2001). *Derecho Fiscal Mexicano.* (2^a.ed.). México: Porrúa.

Vargas, S. (2004). *Algunos comentarios sobre el Comercio Electrónico y la Correduría Pública en México.* México: Porrúa.

Otras fuentes

Página electrónica del Servicio de Administración Tributaria. Consultado el 7 de mayo de 2007 <http://www.sat.gob.mx/nuevo.html>

El Paroxismo de Nuestro Sistema Tributario. Ponencia presentada por el Maestro Alejandro Nieves Garnica, Director de lo Contencioso de Grupo Darfi, S. C: Defensa, Asesoría y Representación Fiscal Integral, Córdoba Veracruz. (s.f.) Recuperado el 8 de mayo de 2007, de: <http://cnh.fox.presidencia.gob.mx/documentos/8/4/art/archivos/wtomjals.html>

Diccionario virtual consultado el 7 de mayo de 2007.

www.red.es/glosario/glosariob.html ociones ante las autoridades fiscales