



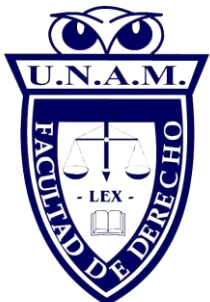
**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**  
**FACULTAD DE DERECHO**

**SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y**  
**FINANZAS PUBLICAS**

**“EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES**  
**POR MEDIOS ELECTRONICOS”**

**T E S I S**  
**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE**  
**LICENCIADO EN DERECHO**  
**P R E S E N T A:**

**IGNACIO NAVARRO BLANDO**



**ASESOR: DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO**

**CIUDAD UNIVERSITARIA A 25 DE SEPTIEMBRE DE 2013**



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 NACIONAL  
AUTÓNOMA DE  
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"  
FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y  
FINANZAS PÚBLICAS.

Cd. Universitaria, D. F., 25 de septiembre de 2013.

**DR. ISIDRO ÁVILA MARTÍNEZ**  
DIRECTOR GENERAL DE LA  
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.  
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **NAVARRO BLANDO IGNACIO** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada "EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES POR MEDIOS ELECTRÓNICOS".

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

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

Atentamente  
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"  
Directora.

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.



FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO  
DERECHO FISCAL Y  
FINANZAS PÚBLICAS

**100** UNAM  
UNIVERSIDAD  
NACIONAL  
DE MÉXICO  
1910 - 2010



## DEDICATORIA

A Dios, nuestro Señor, por los dones y gracias recibidas y por permitirme llegar a este importante momento.

A la memoria de mis padres, ya que con su esfuerzo y ejemplo me han dado la entereza y el valor para enfrentar los retos que la vida nos presenta.

A mi familia, porque son el motivo y la razón que me permiten despertarme, luchar y seguir adelante. Con amor

A la UNAM y a mis queridos maestros, que han sido y son mi inspiración para el honrado desempeño de mi amada profesión. Con gratitud

A Doctora Margarita Palomino Guerrero, por dedicar su valioso tiempo y amplios conocimientos para llevar a buen término esta investigación. Gracias.



## INTRODUCCION

El cumplimiento de las obligaciones fiscales por medios electrónicos por ser un tema reciente, aún no ha sido abordado suficientemente por los estudiosos del derecho fiscal y las investigaciones que se han desarrollado se enfocan más hacia la parte contractual civil y mercantil, a las transacciones electrónicas que se efectúan a través del Internet y al análisis histórico de dicho tema a nivel internacional.

La presente investigación tiene como principal objetivo dejar documentadas las bases legales, históricas y materiales relacionadas con el establecimiento en México del cumplimiento de las obligaciones fiscales por medios electrónicos, a través de un análisis histórico de su marco legal, su evolución y su estatus actual, aprovechando para ello la participación directa que el suscrito tuvo en la elaboración de los proyectos legales para su establecimiento como Administrador Central de Normatividad de la Administración General de Recaudación del Servicio de Administración Tributaria.

Asimismo, este trabajo pretende determinar de qué manera dicho proyecto ha impactado en el contribuyente y en la operación del propio SAT, que como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está encargado de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, facilitando e incentivando el cumplimiento voluntario de las disposiciones fiscales a través de programas y proyectos que reduzcan el costo de operación por peso recaudado y el costo de cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

Igualmente, constituye un objetivo de la presente tesis, determinar si es o no necesario proponer posibles reformas o adiciones al marco legal que regula el esquema de cumplimiento de obligaciones fiscales por medios electrónicos, con objeto de hacerlo más simple y eficiente para el contribuyente y eficaz para la autoridad federal en materia recaudatoria y administrativa.



Debe señalarse que en México, el tema del uso, acreditamiento y fiabilidad de las operaciones a través de medios electrónicos toma gran importancia a partir de la reforma publicada el 29 de mayo del 2000, mediante la cual el Congreso de la Unión reguló de manera general el comercio electrónico por medio de las modificaciones a los Códigos Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia Federal (hoy Código Civil Federal), Federal de Procedimientos Civiles, de Comercio y a la Ley Federal de Protección al Consumidor, con base en la Ley Modelo sobre Comercio Electrónico elaborada por la Comisión de la Naciones Unidas sobre Comercio Electrónico (ONU), dicha reforma dejó a salvo la materia tributaria que se modificó cuatro años más tarde a través del Código Fiscal de la Federación.

La citada modificación y las reglas contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal de mayo del 2002 influyeron de manera trascendente en las adiciones al Código Fiscal de la Federación y otras disposiciones fiscales que se efectuaron en enero del 2004, a través de las cuales se incorporó al Código Fiscal de la Federación un nuevo Capítulo al Título Primero para regular el uso de los medios electrónicos en materia fiscal, estableciendo que cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, éstos deberán ser digitales y contener firma electrónica avanzada del autor y enviarse de manera electrónica en los términos que señale el Servicio de Administración Tributaria.

El desarrollo del nuevo sistema electrónico para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes por medios electrónicos, se llevó a cabo a través del denominado Proyecto Plataforma, el cual formó parte del tercer objetivo del Plan estratégico del SAT 2004-2006 denominado “Eficientar la Administración Tributaria”, ubicándose este objetivo dentro de las once iniciativas estratégicas que contenía la llamada “iniciativa tecnológica” del SAT, relativa al rediseño y automatización de procesos, proyecto que se analizó bajo tres líneas: sus antecedentes, importancia y resultados.

Con base en lo anterior y con el fin de alcanzar los objetivos antes mencionados, partimos de la siguiente hipótesis:

Es necesario determinar, a partir de un análisis histórico y de resultados, si las diversas modificaciones de carácter fiscal efectuadas en mayo del 2002 y enero del 2004, que establecieron las bases jurídicas y operativas para la integración de un nuevo sistema electrónico para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, cumplieron o no con los objetivos de dicho programa de rediseñar procesos sustantivos y automatizarlos en un sistema informático que pudiera soportar la ejecución eficiente e integrada de los mismos, a partir de una visión de procesos del SAT y que permitiera asimismo una mejor atención y mayor control sobre los contribuyentes y, consecuentemente, una mayor captación de recursos y menores costos en la recaudación.

Para este efecto, la presente investigación se desarrolla en Cuatro Capítulos, que abarcan la parte general de la concepción del Estado y su potestad tributaria; el análisis de las obligaciones fiscales federales; los diversos medios tecnológicos y finalmente un estudio pormenorizado del establecimiento de la obligación para utilizar medios electrónicos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales desde 1998 a 2013. Todo lo referido nos permitió identificar los cambios jurídicos efectuados, conocer su tendencia y determinar si existen condiciones para su continuidad.

En el Capítulo Primero analizamos de manera general al Estado para determinar sus facultades tributarias, distinguimos la soberanía financiera de la tributaria, el poder tributario original del Estado del poder delegado y, finalmente, estudiamos el sistema de competencia tributaria en México para distinguir las facultades de la Federación respecto de las de los Estados y municipios.

En el Capítulo Segundo, una vez determinada la competencia de la Federación para establecer contribuciones, se realiza un análisis de las obligaciones fiscales federales, de los sujetos activo y pasivo que intervienen en ella, definimos lo que se entiende por relación jurídico tributaria, el objeto del tributo, el hecho imponible y el nacimiento de las obligaciones fiscales, finalizando con un estudio sobre la exigibilidad de la obligación fiscal.

En el Capítulo Tercero comentamos cada uno de los medios tecnológicos que han sido regulados históricamente por las distintas leyes federales y estatales en apoyo a las obligaciones jurídicas desde las notificaciones de diversos actos jurídicos por telégrafo, télex y fax, hasta el uso del teléfono para interponer demandas de amparo y el actual uso de las computadoras y el internet para el cumplimiento de las obligaciones fiscales federales.

Finalmente, en el Cuarto y último Capítulo se hace un análisis histórico del nacimiento, del cumplimiento de las obligaciones fiscales federales por medios electrónicos, su evolución, principalmente las que se refieren a la presentación de declaraciones informativas y mensuales, provisionales y definitivas de los impuestos vigentes, para referimos después a los documentos electrónicos y digitales, su guarda, custodia y valor probatorio y finalizar con el estudio pormenorizado del Proyecto Plataforma del SAT con el objeto de dejar documentadas todas las etapas previas, de desarrollo y conclusivas de dicho programa que es considerado como el soporte técnico-jurídico del cumplimiento de obligaciones fiscales por medios electrónicos en México.

De esta manera se pretende dar respuesta a cada uno de los objetivos e hipótesis planteadas en esta tesis y nos permite concluir que no fueron obtenidas en su totalidad las metas que fueron planteadas por el SAT para la implementación del cumplimiento de obligaciones fiscales por medios electrónicos a través del Proyecto Plataforma y su Solución Integral para la Administración Tributaria (SIAT), pues a once años de su implementación, los servicios electrónicos para los contribuyentes que debería haber ya desarrollado e implementado se encuentran inconclusos, ha disminuido la recaudación tributaria y no ha disminuido el costo de la recaudación, lo que también ha impedido a dicho órgano desconcentrado efectúe nuevos proyectos que simplifiquen el cálculo de impuestos y faciliten el cumplimiento voluntario.

## **INDICE**

### **INTRODUCCION**

### **CAPITULO PRIMERO**

<b>1. La potestad tributaria del Estado</b>	<b>1</b>
<b>1.1. Soberanía financiera y tributaria del Estado</b>	<b>1</b>
<b>1.1.1. El Estado, sus fines y actividades.</b>	<b>1</b>
<b>1.1.2. Soberanía financiera</b>	<b>12</b>
<b>1.2. Poder tributario original y delegado</b>	<b>16</b>
<b>1.2.1. Poder tributario</b>	<b>16</b>
<b>1.2.2. Poder tributario original y delegado</b>	<b>20</b>
<b>1.3. La competencia tributaria</b>	<b>25</b>
<b>1.4. Sistemas de distribución del poder tributario</b>	<b>34</b>
<b>1.4.1. La organización del Estado Mexicano</b>	<b>34</b>
<b>1.4.2. Competencia entre Federación, Estados y Municipios</b>	<b>38</b>

<b>1.4.2.1. El Poder tributario de las Entidades Federativas</b>	<b>54</b>
<b>1.4.2.2. El Poder tributario de los Municipios</b>	<b>61</b>
<b>1.4.2.2.1. Disposiciones constitucionales</b>	<b>61</b>
<b>1.4.2.2.2. Impuestos municipales</b>	<b>62</b>
<b>1.4.2.2.3. Los derechos municipales</b>	<b>63</b>
<b>1.4.2.2.4. Las contribuciones de mejora</b>	<b>64</b>
<b>1.4.2.2.5. Los productos</b>	<b>65</b>
<b>1.4.2.2.6. Participaciones en impuestos de la Federación</b>	<b>66</b>
<b>1.4.3. La Coordinación Fiscal</b>	<b>67</b>
<b>1.5. Los ingresos fiscales federales del Estado</b>	<b>72</b>
<b>1.5.1. Clasificación de los ingresos públicos</b>	<b>73</b>

<b>1.5.1.1. Ingresos ordinarios y extraordinarios</b>	<b>73</b>
<b>1.5.1.2. Tributarios y no tributarios</b>	<b>75</b>
<b>1.5.2. La Ley de Ingresos de la Federación</b>	<b>76</b>

## **CAPITULO SEGUNDO**

<b>2. Las obligaciones fiscales</b>	<b>79</b>
<b>2.1. La relación jurídico tributaria</b>	<b>79</b>
<b>2.1.1. Concepto</b>	<b>79</b>
<b>2.1.2. Clasificación</b>	<b>82</b>
<b>2.1.2.1. Relaciones jurídicas sustantivas y formales</b>	<b>82</b>
<b>2.1.2.2. Relaciones jurídicas principales y secundarias</b>	<b>82</b>
<b>2.1.2.3. Por su origen</b>	<b>83</b>
<b>2.1.2.4. Por su naturaleza formal o de pago</b>	<b>84</b>
<b>2.2. La obligación fiscal</b>	<b>84</b>
<b>2.2.1. Concepto</b>	<b>84</b>

<b>2.2.2. Clasificación</b>	<b>87</b>
<b>2.2.2.1. Obligaciones principales y obligaciones secundarias</b>	<b>87</b>
<b>2.2.2.2. Naturaleza y contenido de la obligación fiscal</b>	<b>87</b>
<b>2.2.3. Elementos constitutivos de la obligación fiscal</b>	<b>89</b>
<b>2.2.4. Causa u origen de la obligación fiscal</b>	<b>90</b>
<b>2.2.5. Diferencias respecto de las obligaciones privadas</b>	<b>93</b>
<b>2.3. Los sujetos de la obligación fiscal</b>	<b>95</b>
<b>2.3.1. El sujeto activo de la obligación fiscal</b>	<b>95</b>
<b>2.3.2. Otros sujetos activos</b>	<b>96</b>
<b>2.3.3. El sujeto pasivo</b>	<b>98</b>
<b>2.3.4. Otros sujetos pasivos</b>	<b>99</b>
<b>2.3.5. El Estado, como sujeto pasivo del impuesto</b>	<b>101</b>
<b>2.3.6. Sujeto pasivo por adeudo ajeno (responsable solidario)</b>	<b>104</b>
<b>2.3.7. Relaciones entre el sujeto responsable y el pasivo principal</b>	<b>105</b>

2.3.8. Eficacia de los pactos privados de desplazamiento del sujeto pasivo	106
2.3.9. Clasificación de los sujetos pasivos	107
2.3.10. La capacidad del sujeto pasivo	109
2.3.11. Los extranjeros	110
2.4. Objeto del tributo	112
2.5. La fuente del tributo	116
2.6. Hecho imponible y el nacimiento de la obligación fiscal	117
2.6.1. Nacimiento de las obligaciones fiscales	120
2.6.2. Casos en que varían los momentos de nacimiento y de pago de la obligación tributaria	122
2.7. La exigibilidad de la obligación fiscal	124
2.7.1. Hechos instantáneos	126
2.7.2. Hechos periódicos o permanentes	126
2.7.3. Ejecución	126



## **CAPITULO TERCERO**

<b>3. Medios tecnológicos para el cumplimiento de obligaciones</b>	<b>130</b>
<b>3.1. Marco referencial</b>	<b>130</b>
<b>3.2. El telégrafo</b>	<b>133</b>
<b>3.3. El télex</b>	<b>139</b>
<b>3.4. El fax</b>	<b>145</b>
<b>3.5. El teléfono</b>	<b>152</b>
<b>3.6. La computadora</b>	<b>157</b>
<b>3.7. El internet</b>	<b>163</b>
<b>3.8. World Wide Web (WWW)</b>	<b>167</b>
<b>3.9. Antecedentes legislativos en México</b>	<b>172</b>
<b>3.9.1. Reforma del 29 de mayo de 2000</b>	<b>175</b>
<b>3.9.2. Otras reformas</b>	<b>183</b>

## **CAPÍTULO CUARTO**

<b>4. El cumplimiento de las obligaciones fiscales por medios electrónicos</b>	<b>187</b>
<b>4.1. Marco referencial</b>	<b>187</b>
<b>4.1.1. Reforma fiscal para 1998 y sus reglas de carácter general</b>	<b>189</b>
<b>4.1.2. Anteproyecto de reforma fiscal integral 2001 y reforma fiscal 2001</b>	<b>193</b>
<b>4.1.3. Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2002</b>	<b>194</b>
<b>4.1.4. Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2003</b>	<b>203</b>
<b>4.1.5. Plan estratégico del SAT 2004-2006</b>	<b>205</b>
<b>4.1.6. Reforma fiscal para 2004 y sus reglas de carácter general</b>	<b>207</b>
<b>4.1.7. Reformas fiscales y sus reglas de carácter general de 2006 a 2012</b>	<b>212</b>
<b>4.2. Las obligaciones fiscales federales</b>	<b>217</b>
<b>4.2.1. Las declaraciones anuales</b>	<b>221</b>
<b>4.2.2. Las declaraciones informativas, solicitudes y avisos</b>	<b>224</b>
<b>4.3. El pago de contribuciones</b>	<b>229</b>

<b>4.4. Medios electrónicos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales</b>	<b>234</b>
<b>4.5. La autenticación electrónica</b>	<b>236</b>
<b>4.6. El procesamiento, guarda, custodia, conservación y consulta de documentos electrónicos y de constancia de pagos</b>	<b>242</b>
<b>4.7. Los documentos y recibos electrónicos y su valor probatorio</b>	<b>245</b>
<b>4.8. El Proyecto Plataforma del SAT</b>	<b>250</b>
<b>4.9. Solución integral SIAT</b>	<b>254</b>
<b>4.10. Análisis y crítica del marco jurídico del cumplimiento de obligaciones por medios electrónicos</b>	<b>257</b>
<b>4.10.1. Facilitar y motivar el cumplimiento voluntario</b>	<b>258</b>
<b>4.10.2. Combatir la evasión, contrabando e informalidad</b>	<b>260</b>
<b>4.10.3. Eficientar la administración tributaria y contar con una organización integrada que sea reconocida por su capacidad, ética y compromiso</b>	<b>263</b>

<b>CONCLUSIONES</b>	<b>269</b>
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	<b>283</b>
<b>INFORMACION ESTADISTICA</b>	<b>297</b>
<b>ANEXO DOCUMENTAL DE DISPOSICIONES FISCALES</b>	<b>306</b>



## CAPITULO PRIMERO

### 1. La potestad tributaria del Estado

#### 1.1. Soberanía financiera y tributaria del Estado

##### 1.1.1. El Estado, sus fines y actividades.

El estudio de la soberanía financiera y tributaria del Estado a que se refiere el presente capítulo, hace imprescindible referirse primeramente al Estado y sus fines, en virtud de que las facultades específicas antes señaladas forman parte de las atribuciones generales del Estado y se encuentran subordinadas a dichos fines, los cuales determinan su alcance y contenido.

La existencia de la organización jurídico-política-social que llamamos Estado, se manifiesta a través de un gran número de actos jurídicos y actividades de diversos contenidos, formas y propósitos. En todo estado de derecho la actuación de los órganos responde a planes y programas para la consecución de fines, mediante diversos mecanismos que van desde la estructuración de las normas jurídicas hasta la ejecución de actos concretos. (1)

En virtud de lo anterior, diversos catedráticos han definido al Estado como una comunidad organizada en un territorio definido, mediante un orden jurídico servido por un cuerpo de funcionarios y definido y garantizado por un poder jurídico, autónomo y centralizado que tiende a realizar el bien común, en el ámbito de esa comunidad. (2)

---

(1) Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y Lucero Espinosa, Manuel, *Compendio de derecho administrativo*, 6ª. ed., México, Editorial Porrúa, 2003, Primer curso, p. 25.

(2) *Ibidem*, p. 26.

Algunos autores al definir el concepto de Estado, dan especial preponderancia a los fines del Estado como elemento rector de su estructura señalando que es la organización políticamente soberana de una sociedad humana establecida en un territorio determinado, bajo un régimen jurídico, con independencia y autodeterminación con órganos de gobierno y de administración, que persigue determinados fines mediante actividades concretas. (3)

Sin importar lo amplio o limitado del concepto del Estado, éste no puede entenderse sin referirnos necesariamente a la sociedad, puesto que aquél constituye una organización creada por el hombre. La sociedad es el todo integrado por las partes: los hombres, que acusan una cierta insuficiencia individual que se completa al integrarse en el todo social cediendo parte de sus atribuciones, son el principio y fin del propio Estado y definen originalmente su naturaleza y sus objetivos.

La determinación de los fines del Estado repercute de manera directa y determinante sobre las actividades, organización y atribuciones del mismo, toda vez que para la consecución de aquellos deberán realizarse las actividades suficientes y necesarias, económicas, jurídicas, de hecho o políticas. En este sentido se ha señalado por la doctrina que según sea la opinión que predomine en cada país y en un momento dado dependerá la mayor o menor extensión de las actividades o tareas que el Derecho asigne a las entidades estatales (4) y, en nuestra opinión, de las atribuciones específicas que se le confieren para su realización a través del marco legal.

---

(3) Cfr. Acosta Romero, Miguel, *Teoría general del derecho administrativo*, 17<sup>a</sup>. ed.; México, Editorial Porrúa; 2004, Primer Curso, p.102.

(4) Sayagués Laso, Enrique, *Tratado de derecho administrativo*, 4<sup>a</sup>. ed. Montevideo, Uruguay, Editorial Martín Bianchi Altuna, 1974, T. 1., p. 48.

La precisión de los fines del Estado que determinan, entre otras, las facultades económicas y jurídicas del Estado, ha sido una cuestión muy debatida desde sus orígenes, lo cual explica las diversas concepciones que de él se han tenido, tales como Estado Gendarme, Estado Social de Derecho y Estado Benefactor, de acuerdo con la época y el lugar de que se trate, así como de la concepción filosófico-política que de él se tenga y determina la naturaleza de las atribuciones que se le confieren al mismo y los medios para realizarlos.

El fin último del Estado se denomina generalmente como el bien común y es definido por un sinnúmero de autores como la común felicidad temporal o sea la perfecta suficiencia de vida, debidamente subordinada a la bienaventuranza eterna, el buen vivir humano o la armónica plenitud de los bienes humanos, el bien común perfecto en cuanto puede tenerse en este mundo. (5) Asimismo, diversos catedráticos determinan este fin último del Estado como una necesidad pública.

En virtud de que ese bien común exige la satisfacción de una serie de necesidades, bien sean de interés general o colectivo, al Estado le corresponde, de manera general, por medio de sus atribuciones y funciones, instrumentar todos los medios que sean necesarios para alcanzar la satisfacción de ese fin primordial.

De esta forma, es el Estado quien debe hacer inmediatamente, mediante la expedición de los ordenamientos legales y políticos, la declaración de cuáles son los objetivos de interés o de necesidad pública, para considerarlos fines propios.

---

(5) Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y Lucero Espinosa, Manuel, op. cit., nota 1, p. 27.



Los fines del Estado Mexicano se encuentran contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que, por un lado, preserva las garantías individuales en sus primeros artículos y, por otro lado, establece la protección de los derechos sociales, tales como el derecho a la educación, a la salud, a la vivienda, al trabajo, entre otros. Asimismo, esta carta magna establece las bases económicas para el sostenimiento del Estado.

Tradicionalmente la Doctrina ha clasificado los fines del Estado en dos tipos: los esenciales, superiores, primarios o jurídicos; y los no esenciales, accidentales, secundarios o sociales.

Los primeros constituyen un mínimo de necesidades para que el Estado pueda subsistir, tales como defensa exterior, seguridad interior, obtención de medios económicos mediante la actividad financiera y tributaria, relaciones exteriores. Los segundos, por su parte, son aquellos que asume el Estado para lograr mejores condiciones de vida en sociedad, tales como la educación, salud, fomento al turismo, entre otros.

La teoría de los fines domina totalmente la vida del Estado, tanto política, social como económicamente, porque el engranaje jurídico que lo caracteriza tiene una finalidad que explica la razón de ser de la norma misma y que va más allá del simple hecho de la positividad, los fines del Estado están contenidos en el orden jurídico de cada país, en principio en la estructura constitucional y, en un segundo plano, en la legislación ordinaria reglamentaria, federal o estatal.

El concepto de fin es un elemento necesario para determinar si el ideal contenido en la norma constitucional no se desvirtúa en el orden jurídico secundario y realiza un propósito no contenido o implicado en la norma primaria por lo que resultaría inconstitucional. A esto último la doctrina lo denomina desviación de poder, que se presenta cuando el funcionario de cualquier orden se aparta de la finalidad que encierra la ley suprema.

Para alcanzar los fines que se ha fijado, el Estado actúa de muy diversas maneras y en diferentes campos. Es por ello que se le encuentra efectuando diversos hechos o actos materiales, actos jurídicos, acciones y procedimientos, los cuales realiza ejerciendo sus facultades o atribuciones dentro del marco jurídico le ha conferido para ello.

Respecto de la actividad del Estado para alcanzar los fines antes mencionados, diversos maestros señalan que la actividad del Estado se origina en el conjunto de operaciones, tareas y facultades para actuar, de naturaleza jurídica, material o técnica, que le corresponden como persona jurídica de derecho público y que realiza por medio de los órganos que integran la administración pública, tanto federal como local y municipal. Las actividades jurídicas están encaminadas a la creación y cumplimiento de la ley, en cambio las actividades materiales son simples desplazamientos de la voluntad y, finalmente, las actividades técnicas son las acciones y aptitudes subordinadas a conocimientos técnicos, prácticos, instrumentales o científicos, necesarios para el ejercicio de una determinada actividad que capacitan al hombre para mejorar su bienestar. (6)

---

(6) Cfr. Serra Rojas, Andrés, *Derecho administrativo*, 25<sup>a</sup>. ed., México, Editorial Porrúa, 2004, primer curso, p. 19.

Así la forma que reviste la actividad estatal constituye lo que tradicionalmente se ha conocido como funciones del Estado, y que son designadas, de acuerdo con la Teoría de la División de Poderes, como función legislativa, función administrativa y función jurisdiccional o judicial, respectivamente, que en la práctica interactúan entre sí, en la esfera de su competencia legal constitucional.

En relación a este tema la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que la división de poderes que consagra la Constitución Federal no constituye un sistema rígido e inflexible, sino que admite excepciones expresamente consignadas en la propia Carta Magna, mediante las cuales permiten que el Poder Legislativo, el Poder Ejecutivo o el Poder judicial, ejerzan funciones que en términos generales corresponden a la esfera de atribuciones de otro poder, como por ejemplo el Artículo 109 Constitucional que otorga el ejercicio de facultades jurisdiccionales, que son propias del Poder Judicial, a las Cámaras que integran el Congreso de la Unión, en los casos de delitos oficiales cometidos por altos funcionarios de la Federación y los Artículos 29 y 131 de la propia Constitución que consagran la posibilidad de que el Poder Ejecutivo ejerza funciones legislativas en los casos y bajo las condiciones previstas en dichos numerales. (7)

---

(7) Cfr. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, septiembre de 2000, p. 568, Pleno, tesis P./J. 89/2000; véase la ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, julio de 2000, pág. 465.

Por lo que se refiere a las formas de Estado y de gobierno, se ha señalado que el Estado puede revestirse de diversas formas en su estructura y en su actividad política, por lo que la forma de Estado tiene que referirse al todo del mismo, es decir, a la estructura jurídico-política que adopta el Estado soberano en su quehacer diario y en su estructura jurídica (monarquía o república) y que, partiendo de este supuesto, la forma de gobierno se refiere a una parte del todo del Estado, que son precisamente los órganos a través de los cuales se ejercita el poder, (Poder Ejecutivo mediante el presidencialismo o Legislativo mediante el Parlamentarismo), por lo que la forma de Estado es el género y la forma de gobierno es la parte o especie de ese género. (8)

Por lo anterior, conforme al Artículo 40 de nuestra Carta Magna en México se establece una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de dicha Constitución.

Es importante resaltar que la sociedad conserva un campo extenso de actividades bajo la observancia y, en su caso, estímulo del Estado. Esa inmensa actividad privada, se puede resumir diciendo que el individuo, dentro del orden jurídico, puede hacer absolutamente todo, con excepción de lo que la ley le prohíbe. Su capacidad general es la regla, la prohibición el límite de su acción. Por el contrario, el Estado únicamente puede realizar válidamente lo que la Ley le permite. Este es sin duda el pilar y principio sobre el que se sostiene el orden jurídico vigente.

---

(8) Cfr. Acosta Romero, Miguel, op. cit., nota 3, pp.120, 121 y 138.

El Estado “no tiene el monopolio de lo que es público, ni de utilidad pública, ni del bien público, ni de los servicios públicos, de tal suerte que el desarrollo de la vida pública no significa necesariamente el desarrollo de la administración del Estado”. (9) Es por esta razón, por la que el funcionario es limitado en sus actividades y no pueda hacer otra cosa que lo que la ley le permite. Su capacidad de obrar es estricta y subordinada al interés general establecido por las normas legales.

Este es el marco general de fines y actividades del Estado, es aquí en donde deben ser analizadas la totalidad de las potestades o atribuciones del mismo y específicamente las facultades financieras y tributarias materia de esta tesis y sirven de base para la correcta interpretación de las normas que regulan la actividad del Estado y de los propios gobernados en sus derechos y obligaciones.

Una vez establecida la forma en que la actividad del Estado puede manifestarse, es conveniente iniciar el estudio del contenido de sus atribuciones generales cuya concepción, así como la de sus fines, ha variado en el tiempo y en el espacio.

A partir de la idea de que las atribuciones son el contenido de las tareas asignadas al Estado algunos autores identifican en tres etapas sucesivas los fines del Estado, a saber:

La primera etapa corresponde al Estado gendarme o policía, en el que las atribuciones del Estado consisten en atribuciones policiales, que lo obligan a abstenerse de intervenir en la esfera de acción de los particulares más allá del límite necesario para el mantenimiento del orden.

---

(9) Maurice Hauriou, *Precis de Droit Administratis*, 10ª. Ed. Et de Droit Public, Paris, 1921, citado por Serra Rojas, Andrés, op. cit., nota 6, pág. 23.

Al agrupar de esta manera el contenido de la actividad del Estado, encontramos que a través de las atribuciones de policía se regula la actividad de los particulares con el fin de mantener el orden público, así como todos los actos para el mantenimiento y protección del Estado, la seguridad, la salubridad y el orden público.

Esta regulación se manifiesta en normas que limitan la acción de los gobernados, en prevenir la violación de los derechos y sancionar la comisión de ilícitos.

La segunda etapa corresponde a la actividad de fomento que ante el mayor desenvolvimiento de la sociedad, el Estado se ve obligado a intervenir en las actividades económicas, tanto por requerirlo el cumplimiento de sus fines políticos, como porque con el aumento de las necesidades generales, nuevas finalidades se agregan a las primitivas y para satisfacer eficazmente tales necesidades debe actuar, ya sea fomentando la acción de los particulares o bien, completándola o supliéndola, atribuyéndose la prestación de servicios públicos.

A través de las atribuciones de fomento, el Estado procura desarrollar diversas áreas de la actividad económica o de regiones determinadas del territorio nacional, tratando de corregir las diferencias o desigualdades de las condiciones económicas de la población.

Por último, la tercera etapa corresponde al momento actual, en ésta el Estado agrega a las finalidades anteriores, las que tienden a estructurar la sociedad de acuerdo con un ideal de justicia social, que naturalmente demanda una serie de atribuciones que convierten al Estado gendarme de la primera etapa en Estado providencia o Estado social de derecho, cuyo principal problema es de conciliar la libertad del individuo con las exigencias de la seguridad social. (10)

---

(10) Cfr. Fraga, Gabino, *Derecho administrativo*, 44ª. ed., revisada y actualizada por Manuel Fraga, México, Editorial Porrúa, 2005, pp. 13-20.

En esta etapa la actividad técnica tiende a satisfacer las necesidades públicas, ya sea en forma directa o concesionada, de manera general, continua, regular y uniforme, inclusive mediante atribuciones para intervenir mediante gestión directa en la vida económica, cultural y asistencial del país. Con la gestión directa el Estado actúa en competencia con los particulares, proporcionando bienes de mercado por conducto de sus empresas industriales, comerciales o de servicios.

El contenido de la actividad del Estado se distribuye entre los diferentes órganos para que de acuerdo con el tipo de función que tiene encomendada, ésta sea desarrollada para lograr la realización de sus fines. De esta manera encontramos que en un estado de derecho, en el que la actuación de la autoridad debe estar sujeta al mandato legal, estas actividades se plasman en las normas legales específicas, como facultades de sus órganos, recibiendo el nombre de atribuciones. En el derecho mexicano estas atribuciones de los diferentes órganos las encontramos establecidas de manera general en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en sus artículos 1º. a 3º. y de manera específica en los demás artículos de dicha Ley, como a continuación se observa:

“Artículo 1o.- La presente Ley establece las bases de organización de la Administración Pública Federal, centralizada y paraestatal.

La oficina de la Presidencia de la República, las Secretarías de Estado y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal, integran la Administración Pública Centralizada.

Los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal, las instituciones nacionales de crédito, las organizaciones auxiliares nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y de fianzas y los fideicomisos, componen la administración pública paraestatal.

Artículo 2o.- En el ejercicio de sus atribuciones y para el despacho de los negocios del orden administrativo encomendados al Poder Ejecutivo de la Unión, habrá las siguientes dependencias de la Administración Pública Centralizada:

I. Secretarías de Estado, y

III. Consejería Jurídica.

Artículo 3o.- El Poder Ejecutivo de la Unión se auxiliará en los términos de las disposiciones legales correspondientes, de las siguientes entidades de la administración pública paraestatal:

I.- Organismos descentralizados;

II.- Empresas de participación estatal, instituciones nacionales de crédito, organizaciones auxiliares nacionales de crédito e instituciones nacionales de seguros y de fianzas, y

III.- Fideicomisos.”

Congruentemente con los fines y atribuciones esenciales que persiguen los diversos tipos de Estado, para nacer, crecer y desarrollarse, es necesario la obtención de medios económicos, financieros y tributarios, ya que no puede subsistir o tener una continuidad sin una actividad financiera que lo apoye.



### 1.1.2. Soberanía financiera

El poder o soberanía financiera es la expresión de la soberanía política, concebida como atributo del Estado y tiene dos facetas: la que se refiere a los ingresos y la que se refiere a los gastos. Ingresos y gastos constituyen, pues, las dos vertientes del objeto de la actividad financiera, es decir la realidad social sobre la que dicha actividad recae. (11) La palabra finanzas viene del francés finances y ésta de la palabra latina finatio, de la raíz finis que significa acabar, poner término mediante pago o simplemente una prestación pecuniaria. En su origen financiar es pagar y su sentido se ha extendido a la manera de obtener dinero y a su empleo o utilización.

Diversos autores españoles llaman poder o soberanía financiera, obviamente más amplio que el poder tributario, a la expresión de la soberanía política, concebida como atributo del Estado, por virtud de la cual puede allegarse ingresos y también puede realizar egresos o gastos, es decir, se refiere al conjunto de la actividad financiera; ingresos y gastos. Para ellos, la potestad financiera es algo atribuido a la administración por el ordenamiento jurídico que la coloca en una situación de prerrogativa respecto de los particulares. La Soberanía es una noción que comprende las cualidades del poder o capacidad que al Estado corresponde para cumplir sus fines a través de una serie de actividades. (12) El poder financiero es teóricamente ilimitado y anterior a la ley, mientras que las potestades vienen limitadas y circunscritas precisamente por la ley, que es la que las concede a la Administración.

---

(11) Cfr. Sáinz De Bujanda, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª. ed., Madrid, España, Universidad Complutense, 1994, p.120.

(12) *Ibidem*, pp. 75 a 79.

La organización y funcionamiento del Estado supone para éste la realización de gastos y la procuración de los recursos económicos indispensables para cubrirlos, lo cual origina la actividad financiera del Estado. Rossy señala que "lo financiero es la actividad del Estado consistente en determinar el costo de las necesidades estatales y las generales de los habitantes de un país, la determinación de los medios dinerarios para atenderlas y su forma de obtención, la obtención misma de tales medios, su administración y la realización dineraria de aquellas necesidades." (13)

A través de la actividad financiera el Estado obtiene los recursos materiales necesarios para satisfacer las necesidades colectivas o públicas, entendiendo por ellas las que fueron calificadas como tales, como resultado de una decisión política que tiene su expresión en el presupuesto de egresos autorizado, en el caso de México, por la Cámara de Diputados a propuesta del Ejecutivo Federal, como se establece en el Artículo 74, fracción IV, primeros tres párrafos de la Constitución que establece:

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

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.

---

(13) Rossy Hipólito, *Instituciones de derecho financiero*, Barcelona, España, Ed. Bosh 1959, p. 125.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

Cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el Artículo 83, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de diciembre conforme al Artículo 74 Constitucional.”

Dentro de las actividades desarrolladas por el Estado, algunos autores señalan que la única que no constituye un fin en sí misma es la actividad financiera, porque cumple una función instrumental respecto de todas las demás actividades y funciones del Estado (Legislativa, Administrativa y Judicial), las cuales sirven como el medio al fin; esto es, no se justifica su existencia por sí misma, sino sólo en la medida que hace posible satisfacer las necesidades públicas, en cuanto proporciona los medios materiales para sufragar los gastos que origina el cumplimiento de los fines estatales. (14)

---

(14) Cfr. Cárdenas Elizondo, Francisco, *Introducción al estudio del derecho fiscal*, 4ª. ed.; México, Editorial Porrúa; 2004, pp. 16 y 17.

Conforme a la conocida división tripartita de la actividad estatal antes señalada, la actividad financiera se ubica dentro de la administrativa (Poder Ejecutivo), y como justamente lo observa el maestro Gustavo Ingrosso "Si bien es cierto que la actividad financiera es actividad administrativa, no es menos cierto que la primera tiene, respecto de las demás especies y formas de actividad administrativa, un particular carácter que la distingue. Estas últimas se proponen, cada una por sí misma, satisfacer necesidades públicas, tienen, en suma, una función que llamaremos, para entendernos, de fin. En cambio la actividad financiera tiene una función exclusivamente instrumental, por cuanto presta a los órganos de la Administración Pública, que tienen actividad final, los medios económicos para ejercitarla y en esta función agota todo su alcance." (15)

Desde la perspectiva de un concepto de hacienda pública moderna (Estado social de derecho), podemos considerar otra nota característica de la actividad financiera estatal, consistente en que esta última no es solamente un medio de procurar la cobertura de los gastos públicos sino que, también, es un instrumento para intervenir en la vida económica y social, a través de la naturaleza, composición y volumen del gasto público, así como a través de la estructura del sistema fiscal y el manejo de la tributación en particular, toda vez que con la utilización de los medios financieros por los cuales se actúa en las finanzas públicas, el Estado puede estimular o limitar el desarrollo de los sectores de la producción por actividades o áreas geográficas, promoviendo exportaciones, gravando utilidades excedentes, concediendo estímulos fiscales, imponiendo cargas tributarias de mayor intensidad a los consumos superfluos (suntuarios) y, en suma, interviniendo en la vida económica nacional, buscando una justa redistribución de la riqueza y la protección contra los riesgos sociales.

---

(15) Ingrosso Gustavo, *Dritto Finanziario*, pág. 11, citado por Cárdenas Elizondo, Francisco. op. cit., nota 14, p. 17.

En este sentido debe mencionarse el criterio que la Segunda Sala de la Suprema Corte de la Nación ha establecido a la justificación objetiva y razonable de fines extrafiscales para desalentar determinadas actividades que, en opinión de dicho poder judicial, lo tornan constitucional, por ejemplo la contenida en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, en su artículo 2-C, en la que se el legislador señaló que su adición tiene como causa evitar la afectación al medio ambiente provocada por los envases no recolectados ni reutilizados, conforme a las tendencias mundiales que buscan fomentar el apoyo a la ecología y al medio ambiente, mediante el establecimiento de una cuota máxima a la venta de cerveza y la posibilidad de disminuirla con un pago menor respecto a los que comercializan la cerveza en envases no reutilizables. (16)

## **1.2. Poder tributario original y delegado**

### **1.2.1. Poder tributario**

Recibe el nombre de Poder Tributario, la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas. (17) El poder o soberanía tributaria se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos, allegándose de ingresos.

---

(16) Cfr. tesis CLXII/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, t. XXVI, noviembre de 2007, p. 210.

(17 ) Cfr. De La Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 18ª. ed., México, Editorial Porrúa, 1999, p. 207.

También se ha llamado al poder tributario, poder fiscal, potestad tributaria o poder de imposición, siendo una facultad propia del Estado para establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones y significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir (creándolas) contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción. (18)

El poder tributario es exclusivo del Estado y éste lo ejerce, en primer lugar, a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este Poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos. En este sentido la potestad tributaria del Estado es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos. (19)

El poder tributario comparte de cierto modo las características del poder supremo de la soberanía, en lo económico, inalienable, en cuanto no se puede comprometer, dar en garantía, transigir o arrendar a la manera de los negocios privados y solamente limitado en su eficacia por la reciedumbre de la vivencia democrática y de la posibilidad de la aplicación, razonable de la ley y en su legitimidad por las garantías individuales y por la forma de gobierno de equilibrio y coordinación de los poderes de la Unión y de funciones o competencia de la autoridad. (20)

---

(18) Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho financiero*, 4ª. ed., Buenos Aires, Ediciones De Palma, 1987, Vol. 1, p. 322.

(19) Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho fiscal*, 2ª. ed., México, Editorial Porrúa, 1999, p. 6.

(20) Cfr. Valdés Villarreal, Miguel, *Principios constitucionales que regulan las contribuciones, en estudios de derecho público contemporáneo*, México, UNAM, Fondo de Cultura Económica, 1972, p. 331.

El Poder Tributario tiene un carácter consubstancial al Estado, pues por su naturaleza misma el Estado tiene encomendadas tareas que debe realizar para que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida que sin dicha facultad no podría llevar a cabo. En este sentido, el Estado debe expedir las leyes que rijan la conducta entre los particulares, entre los particulares y el Estado y la actuación del Estado mismo. El Estado debe impartir la justicia, resolviendo las controversias que de otra manera tendrían que ser resueltas por los particulares mediante el uso de la fuerza. El Estado tiene que realizar una serie de funciones y prestar una cantidad de servicios públicos que los particulares, por sí mismos, no podrían realizar ni prestar. El Estado es el gestor del bien común temporal.

Debe precisarse que el Poder Tributario no es ejercido por el Estado en el momento en que procede a hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle, como consecuencia de la realización de aquellos hechos o situaciones que han sido señalados por el Estado como generadores de los créditos fiscales. En ese momento, el Estado actúa en una forma análoga a la que observa cualquier acreedor particular y el ejercicio de su actividad de recaudación, se encuentra sometido a las leyes aplicables de manera tal que cualquier separación de su conducta respecto a aquéllas que ha sido establecida por la ley producirá como consecuencia que el particular pueda impugnar la actuación del Estado. Por el contrario, el momento en que se presenta el ejercicio del Poder Tributario es aquel en que el Estado, actuando soberanamente y de manera general, determina legislativamente cuáles son esos hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones.

En los Estados modernos, que rigen su vida por sus Constituciones y conforme al sistema de la división de los poderes como el nuestro, el poder tributario es atribuido exclusivamente al Poder Legislativo, el cual lo ejerce en el momento en que expide las leyes que determinan qué hechos o situaciones son los que al producirse en la realidad generan para los particulares la obligación del pago de contribuciones. En el caso concreto de México, el poder tributario se ejerce por el Poder Legislativo, cuando expide las leyes de cada contribución y cuando cada año señala cuáles de esas contribuciones van a estar en vigor en cada año fiscal, en virtud de la Ley de Ingresos de la Federación.

El poder del Estado, poder tributario, fue plasmado en nuestra Constitución, de donde emana la potestad tributaria, que es ejercida por los órganos a quienes se les atribuye expresamente. En este sentido, la potestad tributaria se expresa en la norma suprema como facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley que vinculará individualmente a los sujetos activos y pasivos de la relación jurídico-tributaria. (21)

Por otra parte, corresponde al Poder Ejecutivo, en su carácter de Administración Fiscal, el determinar o el comprobar cuándo se han producido en la realidad esos hechos o situaciones de hecho o de derecho que generan la obligación de pagar esas contribuciones, señalar o determinar la cuantía de los pagos o bien verificar si las prestaciones que han realizado se encuentran ajustadas a la ley.

---

(21) Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, 4ª. ed. México, Editorial Limusa, 2003, p. 39.



El poder tributario, como veremos más adelante, debe distinguirse de la competencia tributaria que consiste en la facultad de recaudar el tributo cuando se ha producido un hecho o situación jurídica generadora. El titular de la competencia tributaria, es el acreedor de la prestación tributaria y es el caso más general que coincidan las titularidades del poder tributario y de la competencia tributaria en una misma entidad. Por ejemplo, el Gobierno Federal es titular del poder tributario para gravar las rentas o ingresos de las sociedades mercantiles y de las personas físicas y, a su vez, es titular de la competencia tributaria, pudiendo cobrar dichos impuestos. Pero también el titular de la competencia tributaria puede ser una entidad, como es el Municipio cuando se le delega dicha competencia a través de un convenio de colaboración y el titular del poder tributario sobre el mismo tributo otra entidad, esto es, el Estado donde se localiza el Municipio o la propia Federación.

### **1.2.2. Poder tributario original y delegado.**

El Poder Tributario o Potestad Tributaria; es una clara manifestación de la supremacía del Estado por ello, es frecuente encontrar en la doctrina la utilización de los sustantivos soberanía, poder o potestad, aplicándoles el adjetivo financiero, fiscal o tributario, según el contenido que se quiera abarcar del fenómeno financiero.

Como ya se comentó, el poder o soberanía financiera es la expresión de la soberanía política, concebida como atributo del Estado, por virtud de la cual puede allegarse ingresos y también puede realizar egresos o gastos, es decir, se refiere al conjunto de la actividad financiera: ingresos y gastos. Es algo atribuido a la Administración por el ordenamiento jurídico que la coloca en una situación de prerrogativa respecto de los particulares. El poder financiero es teóricamente ilimitado y anterior a la ley, mientras que las potestades tributarias vienen limitadas y circunscritas precisamente por la ley, que es la que las concede a la Administración.

El poder tributario del Estado es, como se comentó, el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzosas. El poder tributario es exclusivo del Estado y éste lo ejerce a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este Poder expide las leyes que establecen los tributos.

El poder tributario puede ser originario o delegado, es originario cuando nace originariamente de la Constitución y, por tanto, no se recibe de ninguna otra entidad. Tal es el caso de la Federación y de los Estados en la República Mexicana: ambos tipos de entidades tienen poder tributario originario y es delegado cuando la entidad política lo posee porque le ha sido transmitido a su vez por otra entidad que tiene poder originario. En la República Mexicana este supuesto es excepcional y se ha producido en algunos casos aislados en que la Federación, titular de poder tributario exclusivo, lo ha transmitido en parte a las entidades federativas, autorizándolas para establecer determinados tributos respecto a los cuales el poder tributario originario está reservado a la Federación. (22) Nos referimos a impuestos como en su momento lo fue el de Tenencia o Uso de Vehículos y actualmente el de Automóviles Nuevos, que es un impuesto de competencia federal pero la recaudación es de la entidad federativa.

---

(22) Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, op cit., nota 17, pp. 209 y 210.

A este respecto debemos señalar que cuando el pueblo expresa su voluntad soberana para formar el Estado, plasma en su Constitución la existencia, organización y funcionamiento de sus órganos, los cuales quedan sometidos al orden jurídico en el ejercicio de las atribuciones necesarias para su desempeño. De esta manera la fuerza del Estado se transforma en poder público, sometido al Derecho, que le sirve de medida en su manifestación, ya que toda su actuación deberá realizarse dentro del marco señalado por él.

Acorde con la idea anterior, nuestra Constitución Política en sus Artículos 39, 40 y 41 reconoce esta fuerza como la voluntad del pueblo en quien reside el poder superior del Estado, es decir, la soberanía, por cuya manifestación se estructuró el Estado mexicano, con una organización determinada para el ejercicio de su poder a través de sus funciones legislativa, ejecutiva y judicial.

Al reconocerse que todo poder público dimana del pueblo, esto es, de la voluntad soberana del pueblo plasmada en la Constitución, que establece la organización y funcionamiento de sus órganos representativos, los cuales quedan sometidos al orden jurídico consignado en la Ley Fundamental, podemos afirmar que la fuerza del Estado se transforma en poder público sometido al derecho, en virtud de que toda su actuación deberá ceñirse al marco señalado en la propia ley fundamental. Así pues, el poder financiero, fiscal o tributario, comprende tanto al Poder Legislativo, al Ejecutivo y al Judicial, es decir, el poder o potestad del Estado, se ejercerá a través de las tres funciones antes mencionadas.

Es frecuente encontrar en la doctrina clasificaciones de poder financiero, fiscal o tributario, calificándolo de originario o derivado y también otras como, por ejemplo, soberanía plena y soberanía subordinada, competencia delegada o derivada. Al respecto, algunos tratadistas señalan que en nuestro país se suele afirmar que únicamente la Federación y los Estados tienen poder tributario originario en tanto que los Municipios sólo tienen poder tributario derivado al carecer de la facultad para establecer contribuciones. En otras palabras, se dice que el poder tributario es originario en virtud de que no se recibe de ninguna otra entidad y nace de la competencia otorgada en el propio texto constitucional, en tanto que, cuando se otorga mediante una ley ordinaria que autoriza la aplicación y recaudación de las contribuciones en favor de un ente público diverso al que expidió la ley, se afirma que se está en el supuesto de un poder derivado o subordinado. (23)

Ahora bien, también existen tratadistas que rechazan categóricamente el concepto de poder tributario derivado, pues las tres esferas de gobierno (Federal, Estatal y Municipal) tienen facultades tributarias de la misma naturaleza jurídica, sin que puedan establecerse grados o jerarquías, pues según ellos sólo existe una diferencia en el ámbito de actuación. En este sentido señalan que tanto la Nación como los Estados (provincias) y los municipios tienen poder originario o inherente, porque él es connatural al Estado en cualquiera de sus manifestaciones; la diferencia no radica en la esencia sino en el ámbito de actuación, en la jurisdicción atribuida a cada uno de ellos con sujeción a las normas constitucionales o legales vigentes en cada país.

---

(23) Cárdenas Elizondo, Francisco, op. cit., nota 14, p 352.

En nuestro régimen institucional, no se concibe el Estado sin el Gobierno Federal, los Estados y los municipios dotados todos del atributo originario del poder de aplicar contribuciones. Solamente podría aceptarse una diferencia de magnitud y no de categoría; disponiendo los Estados y el gobierno nacional de un poder amplio y los municipios de poderes restringidos a sus respectivas funciones, pero siempre de carácter originario o inherente a sus funciones de gobierno, ya que sin ellos no podrían existir como entidades estatales. (24) Al respecto consideramos que no se trata únicamente de una diferencia de magnitud o de ámbito de competencia, ya que el poder tributario, como un todo, se posee o no.

Los Municipios aun cuando no cuentan con la potestad de establecer contribuciones, tienen el poder de administrar libremente su hacienda, destacando su autonomía para aprobar el presupuesto de egresos, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como, de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, que de acuerdo a la reforma constitucional al Artículo 115, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 3 de febrero de 1983, comprenderán, en todo caso, las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles, así como los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo y de las participaciones federales, las cuales son cubiertas con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinan las legislaturas de los Estados.

---

(24) Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos M., op. cit., nota 18, pp. 333-334.

La doctrina en general sostiene que los municipios en México tienen soberanía tributaria subordinada al tener únicamente la facultad de recaudación de tributos. (25)

En lo personal, coincido con lo expuesto en el párrafo anterior, pues los argumentos que esgrime la mayoría de los estudiosos son más contundentes, ya que efectivamente los municipios en México carecen del poder tributario pleno para establecer sus propias contribuciones, por lo que difícilmente podrían considerarse que tienen soberanía tributaria plena.

### **1.3. La competencia tributaria**

Cuando hablamos de la potestad tributaria, nos referimos a un poder ejercido por el poder legislativo, dentro de los límites que establece la Constitución; este poder se concretiza y concluye con la emisión de la ley al establecer las contribuciones, en la cual, posteriormente, los sujetos destinatarios del precepto legal quedan supeditados para su debido cumplimiento. En el mandato legal se fundamenta la actuación de las autoridades en materia tributaria, las cuales actúan con sujeción a lo dispuesto por la ley, de acuerdo con su competencia.

Por tanto, cuando hablamos de potestad tributaria nos referimos necesariamente a la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado, mientras que cuando nos referimos a la competencia tributaria hacemos alusión a las facultades que la ley ha otorgado a los órganos del Estado. Potestad es poder que emana de la soberanía del Estado; competencia es facultad que deriva de la ley.

---

(25) Cfr. Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 34<sup>a</sup>. ed., México, Editorial Porrúa, 2004, pp. 379-389.

Diversos estudiosos de la materia, también hacen una distinción entre poder tributario y la competencia tributaria, para poder diferenciarlos claramente. En este sentido, señalan que el primero (refiriéndose al poder tributario) únicamente es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado ni cedido; y para destacar que la facultad de ejercitarlo (el poder), en el plano material, puede ser transferido por el Estado a personas o entes paraestatales o privados (competencia tributaria). (26)

De esta manera, poder y competencia tributaria se manifiestan en esferas diferentes, conceptual una y real la otra. "Puede haber órganos dotados de competencia tributaria y carentes de poder tributario, como ocurre con los concesionarios o exactores privados de impuestos (sistema practicado en algunos países extranjeros como España y utilizado entre nosotros en el siglo pasado) y con ciertas entidades de carácter económico surgidas en los últimos años." (27)

Otros autores señalan que la competencia tributaria, consiste en el poder recaudar el tributo cuando se ha producido un hecho o situación generadora. El titular de la competencia tributaria, es el acreedor de la prestación tributaria. Puede suceder, y es el caso más general, que coincidan las titularidades del poder tributario y de la competencia tributaria en una misma entidad. (28)

---

(26) Cfr. Cárdenas Elizondo, Francisco, op. cit., nota 23, pp. 353 y 354.

(27) Idem.

(28) Cfr. De La Garza, Sergio Francisco, op cit., nota 17, p. 210.

En virtud de lo anterior, la competencia tributaria es una facultad general y abstracta para la actuación de los órganos públicos en esta materia, que se deriva del poder del Estado y que se encuentra sometida a un orden jurídico preestablecido, la Ley establece la imposición pero la aplicación concreta de ese poder requiere una actividad distinta de la legislativa y es la del poder administrador, que también tiene cierta facultad para determinar unilateralmente la obligación y luego ejecutarla, es decir, para requerir el cumplimiento de ella por los medios administrativos o judiciales (apremio), aplicar sanciones (recargos, intereses, multas) y de ejecutar medidas de fiscalización. (29)

El poder tributario se manifiesta en la creación de la ley y paralelamente se encuentra la facultad de realizar la aplicación concreta de la norma por parte de la autoridad administrativa, lo cual algunos maestros la denominan competencia tributaria. (30)

De esta manera, la potestad tributaria se manifiesta en el campo legislativo con la creación de las normas que establecen las situaciones generales que, al concretarse en la actividad o la situación de los particulares, quedarán sometidas a la competencia tributaria del Ejecutivo, el cual la ejercerá conforme a las normas que regulan su ejercicio.

---

(29) Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, op cit., nota 21, p. 41.

(30) Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos M., op. cit., nota 18, pp. 335-336.



Cuando se habla del ejercicio de la competencia tributaria no implica que se esté desconociendo el poder del Estado sino, por el contrario, se deja preestablecido que ese ejercicio ratifica la existencia del poder público que, por el sometimiento de sus órganos y de los contribuyentes, permite la existencia de la relación jurídico-tributaria, como resultado de la aplicación del derecho, que es su más clara manifestación.

Por lo tanto, podemos determinar que, efectivamente, existe una fuerza del Estado a través de la cual se establece la obligación a cargo de los particulares para contribuir a los gastos públicos. Sin embargo, esta fuerza, este poder, solamente se ha señalado de manera genérica en nuestra Constitución en su Artículo 31, fracción IV al establecer que son obligaciones de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En virtud de lo anterior, tratándose de autoridades fiscales y, en general, de todas las autoridades administrativas federales, la competencia deriva de la norma que establece la atribución correspondiente, es decir la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y no de la existencia del sujeto de derecho público; el proceso de definición de autoridad, así como la distribución de competencia en el ámbito administrativo federal, parte del primer párrafo del Artículo 90 de la Constitución que establece la obligación de expedir dicha ley, para distribuir los negocios del orden administrativo de la Federación en Secretarías de Estado, así como para definir las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación.

Al respecto este precepto establece:

“Artículo 90.- La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación.”

En nuestro país la facultad de realizar la aplicación concreta de la norma tributaria corresponde al Ejecutivo a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y, en particular en materia de administración de contribuciones, al Sistema de Administración Tributaria (SAT), órgano desconcentrado de aquélla creado mediante Ley vigente a partir del primero de julio de 1997.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal sienta las bases para que los titulares de los diferentes ramos de la administración pública, puedan delegar facultades en servidores públicos y unidades administrativas que se establezcan en el reglamento interior correspondiente, que será expedido por el Presidente de la República en uso de su facultad reglamentaria establecida en el Artículo 89 Constitucional, de esta manera, es la propia ley la que da origen a la competencia delegada, la cual se concretará por el titular de la Secretaría de Estado, a través de los acuerdos delegatorios respectivos, dando así dinamismo y flexibilidad a la asignación de competencia de determinados servidores públicos (no al establecimiento de autoridad), a fin de facilitar la función pública encomendada originalmente al mismo Secretario.

Toda competencia deriva de la norma que establece la atribución correspondiente y el proceso de definición de la autoridad a la cual se le va a atribuir la competencia en el ámbito administrativo federal parte de la propia Constitución y se realiza con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y continúa hasta el Reglamento Interior correspondiente expedido por el titular del Ejecutivo Federal; sin embargo, la atribución de facultades se puede concretar a través del acuerdo delegatorio que se emita con apoyo en las disposiciones de las normas legales o reglamentarias relativas, si así lo prevé la disposición legal.

En relación a la naturaleza del Acuerdo delegatorio de facultades, antes comentado, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha señalado que el artículo 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal faculta a los Titulares de las Secretarías de Estado para delegar el trámite y resolución de los asuntos de su competencia en los funcionarios creados a través de su reglamento y otras leyes, lo que significa que mediante un acuerdo delegatorio el Titular de la Dependencia puede asignar funciones a órganos que integran la estructura de la Administración Pública Federal, pero será necesario que dichos órganos ya hayan sido creados, a través de una ley o reglamento. De ello se colige que la razón de ser de un acuerdo delegatorio es distribuir funciones (competencia), no la de crear órganos de autoridad mediante dicho acuerdo.

(31)

---

(31) Cfr. Precedente III-PS-I-91 establecido por la Primera Sección del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época, año X, No. 123, marzo de 1998, p. 8.

Por su parte el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, en criterio jurisprudencial definido, ha señalado respecto del acuerdo delegatorio de facultades que en nuestro régimen jurídico se ha consagrado la delegación de facultades como una técnica de transferencia de una competencia propia de un órgano superior de la administración pública en favor de un órgano inferior, que persigue como propósito el facilitar los fines de aquél y cuya justificación y alcance se hayan en la ley orgánica, puesto que para el perfeccionamiento del acto delegatorio se requiere de la reunión de varios requisitos de índole legal, entre otros la existencia de dos órganos, el delegante y el delegado, la titularidad por parte del primero de dos facultades, una la que será transferida y otra la de delegar y la aptitud del segundo para recibir una competencia por la vía de la delegación. (32)

En la doctrina, al abordarse el tema de la competencia en general, se distinguen tres clases de competencia: la territorial, por materia y de grado, pero tal división no puede conducirnos al extremo de considerar la existencia aislada de cada una de ellas, pues no se puede concebir una competencia de grado jerárquico sin una organización administrativa situada en un ámbito territorial y sin materia para sus funciones. (33)

---

(32) Cfr. Tesis de Jurisprudencia VI, 22 J/146, Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, t. VIII, p. 69.

(33) Cfr. Fiorini Aude, Bartolomé, *Manual de derecho administrativo*, Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley, 1968, primera parte, p. 322.

En este mismo sentido, la Sala Regional Norte Centro del Tribunal Fiscal de la Federación sustentó que toda investigación sobre la competencia de las autoridades administrativas deberá encontrar respuesta en una norma expresa. Por tanto, cuando se alude a la competencia territorial, por materia o de grado, la distinción sólo sirve para establecer dónde rige, sobre qué materias actúa y quién es el titular de la misma, pero de ninguna manera se puede concebir una competencia que desvincule el ámbito territorial para su ejercicio y la materia para sus funciones, pues sin la existencia legal de alguna de ellas, no se puede válidamente ejercer las atribuciones que se confieren a las autoridades administrativas. (34)

En el proceso de la función administrativa tributaria que corresponde al Estado en su caracterización de fisco, encontraremos distintas clases y contenidos de competencia. Habrá diversas competencias para las relaciones creadas con los administrados que van desde la comprobación o verificación de las obligaciones fiscales, la determinación y liquidación de los créditos, su recaudación y hasta la representación en juicio del fisco en las controversias que se susciten con los particulares o autoridades locales; habrá también competencia para el proceso de organización y comunicación interna de las diferentes unidades administrativas que integran al fisco, y, finalmente, habrá competencia para las relaciones de sus agentes en cuanto realizan labores de la Administración.

---

(34) Cfr. Juicio fiscal núm. 119/90, resuelto por sentencia de 20 de agosto de 1990, este criterio se confirmó por el primer Tribunal Colegiado del 8º Circuito, al resolver la Revisión Fiscal N° 631/90, por sentencia de 27 de junio de 1991.

Ahora bien, toda competencia encuentra su apoyo en una norma jurídica que atribuye facultades, pero exige que los actos públicos que puedan afectar a los particulares provengan de una autoridad válidamente constituida y que presente título legítimo de las atribuciones que ostenta, pues la legitimidad de las atribuciones de los integrantes de un órgano comprende también el problema del funcionario de hecho, el agente suplente, el interino, el delegado, entre otros.

Por otra parte, la Suprema Corte de justicia de la Nación ha establecido diversos criterios jurisprudenciales que apoyan lo expuesto, al interpretar el alcance de las garantías de legalidad y seguridad que consagran los Artículos 16 y 14 Constitucionales, respectivamente, al señalar que los actos de molestia y privación deben, entre otros requisitos, ser emitidos por autoridad competente y cumplir las formalidades esenciales que le den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté facultado expresándose, como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que se suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que otorgue tal legitimación, pues bien puede acontecer que la actuación de la autoridad no se adecue exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la ley fundamental o la secundaria. (35)

En conclusión, podemos señalar que la competencia tributaria es la facultad establecida en ley por el Estado a través del Poder Legislativo que fundamenta la actuación de los órganos públicos y permite exigir del sujeto pasivo el cumplimiento de una obligación, inclusive de una manera coactiva. Dicha competencia y su delegación deben cumplir con los propios requisitos que se establecen en los ordenamientos legales o que se desprenden de su interpretación legal.

---

(35) Cfr. Contradicción de tesis 29/90 entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Decimotercer Circuito, 17 de junio de 1992, Gaceta número 77, Mayo de 1994, pág. 12, Octava Época.

## 1.4. Sistemas de distribución del poder tributario

### 1.4.1. La organización del Estado Mexicano

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece en su Artículo 40 la voluntad del pueblo mexicano de constituirse como una República federal, compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una federación establecida según los principios de esa ley fundamental. Esta declaración nos ubica ante dos órdenes político-administrativos, que ejercerán la soberanía tributaria: el orden federal y el orden local o estatal y municipal.

El principio federal consiste, según diversos tratadistas, en que "los gobiernos central y estatales sean independientes uno de otro, dentro de su esfera, y no estén subordinados, al otro, aunque actúen coordinados entre sí o es el método de distribución de poderes, según el cual los gobiernos integrantes, dentro de sus respectivas esferas, funcionan coordinados e independientes." (36)

La idea del Federalismo como división de poderes ha ido cediendo el paso, en los últimos años, a la idea del federalismo cooperativo que es aquel en el cual "las dos capas de gobierno, no tienen completamente funciones exclusivas y los gobiernos provinciales, en particular, no gozan de completa autonomía dentro de la esfera de actividades que tienen asignada, o dicho de otra manera, que el gobierno central y el de las provincias cooperan para proveer al pueblo un buen gobierno" (37), encarando el problema federal esencialmente desde el punto de vista de la división de poderes, con el objeto de maximizar la efectividad de la política fiscal.

---

(36) Cfr. Atchabahian, Adolfo, *Federalismo y tributación*, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, México, 5º. número extraordinario, 1972, pp. 137-155.

(37) De La Garza, Sergio Francisco, op cit., nota 17, p. 210.

Conforme a la teoría, el Estado Federal es el producto del acuerdo entre los diversos entes que le han dado vida, para lo cual se despojan de una serie de facultades que transfieren a la Federación a efecto de que ésta pueda ejercerlas y así estar en condiciones de alcanzar los objetivos para los que fue creado.

Por tanto, cuando se habla de federalismo se entiende una forma de gobierno en la cual opera una distribución vertical del poder y de control recíproco, que se lleva a cabo por los órganos constituidos en los distintos niveles de gobierno. Ello implica reconocer que existen alcances y limitaciones competenciales, basados precisamente en la distribución por materia, por jurisdicción y por jerarquía (sin que ésta se entienda como supraordenación), entre federación, entidades y municipios. Este principio tiene su expresión plena en el Artículo 124 de la Constitución, al establecer que las facultades que no estén expresamente concedidas a la Federación (funcionarios federales) se entiende que los Estados se las han reservado para su ejercicio.

Dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son: la Federación, las Entidades locales (Estados y Distrito Federal) y los Municipios. Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud; la Federación y los Estados, salvo algunas limitaciones constitucionales que analizaremos posteriormente, pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos; en cambio, el Municipio, no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados y el Municipio sólo tiene la facultad de recaudarlos.



Como consecuencia de lo anterior, puede presentarse la posibilidad de una doble imposición porque concurren, gravando la misma fuente, tres entidades que tienen capacidad para cobrar impuestos, es decir, tres sujetos activos que son: la Federación, los Estados y los Municipios; los dos primeros tienen órganos legislativos con el poder suficiente para establecer los impuestos que estimen necesarios para cubrir su presupuesto y sólo los Municipios dependen de las Legislaturas de los Estados que son las que fijan por medio de leyes los arbitrios municipales.

Con relación a lo expuesto en párrafos precedentes, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha precisado el alcance de la soberanía de las entidades federativas en relación con el Estado Federal al señalar que si bien es cierto que de acuerdo con el Artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los Estados que constituyen la República son libres y soberanos, también lo es que dicha libertad y soberanía se refiere tan sólo a asuntos concernientes a su régimen interno, en tanto no se vulnere el pacto federal, según los principios de la propia Constitución.

Ahora bien, el Artículo 133 de la Constitución General de la República establece textualmente que la Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la ley suprema de toda la Unión.

Esto significa que aun cuando los Estados que integran la Federación, sean libres y soberanos en su interior, deberán sujetar su Gobierno, en el ejercicio de sus funciones, a los mandatos de la Carta Magna. De tal manera que si las leyes expedidas por las Legislaturas de los Estados resultan contrarias a los preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, deben predominar las disposiciones del Código Supremo y no las de las leyes ordinarias impugnadas, aún cuando procedan de acuerdo con la Constitución local y de autoridad competente, de acuerdo con la propia Constitución local. (38)

Igualmente, nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado las reglas principales sobre competencia vigentes en el sistema fiscal federal, entre la Federación y los Estados, en materia fiscal, que abarca las facultades exclusivas de la Federación, las prohibiciones expresas para los Estados y aquellas que restringen la facultad para los Estados a una autorización federal, al señalar que de una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a la materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales son las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (Artículo 73, fracción VII y 124); b) Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante reserva y concreta de determinada materia a la Federación (Artículo 73, fracción XXIX); y c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (Artículo 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118). (39)

---

(38) Cfr. Amparo en revisión 2670/69, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Informe 1972, Pleno, p. 360.

(39) Cfr. Séptima época, primera parte, vol. 6, pág. 72, Poder Judicial de la Federación, Tesis de Ejecutorias 1917-1985, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Primera Parte, Pleno.

Con base en lo anterior, a continuación analizaremos las citadas reglas de competencia entre la Federación, los Estados y los Municipios; la competencia exclusiva de la Federación; las facultades de los Estados, sus limitaciones y restricciones y, finalmente, las facultades de los municipios y la solución que se ha dado a dicha problemática, a través de la coordinación fiscal.

#### **1.4.2. Competencia entre Federación, Estados y Municipios**

Para delimitar la competencia en materia tributaria ante la Federación, los Estados y los Municipios, la doctrina considera que es necesario hacer referencia al sistema federal mexicano de donde deriva la competencia de la primera con respecto a los segundos.

En este sentido señala la doctrina que “Al sistema federal mexicano se le han pretendido encontrar puntos de semejanza con el norteamericano o el canadiense. En efecto, al consumarse la Independencia el 27 de septiembre de 1821, no surgieron varios Estados independientes entre sí, sino uno solo; los diputados Constituyentes de 1822 no representaban entidad alguna. Con el derrumbe del Imperio y reunido nuevamente el Constituyente, éste se decidió a implantar el sistema federal, el cual surgió, no como que el Estado unitario daba vida a los Estados federales, sino como que éstos daban vida al órgano federal. De ahí que "al promulgarse el Acta nacieron los Estados y simultáneamente la Federación. Por lo tanto, se adoptó el principio de que las facultades no delegadas a la Federación, se entienden reservadas a los Estados; principio que se encuentra incorporado en el Artículo 124 de la Constitución Mexicana de 1917.” (40)

---

(40) Tena Ramírez, Felipe, *Derecho constitucional mexicano*, 18ª. ed., México, Editorial Porrúa, 1981, pp. 102-119.

En términos generales, la Constitución Federal no hace una distribución de las fuentes tributarias entre los diversos sujetos activos, por ello, se puede afirmar que la facultad impositiva es una facultad concurrente entre la Federación y Estados.

La opinión general, incluso sostenida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es que el fundamento constitucional del principio antes mencionado se encuentra en el Artículo 124 de la ley fundamental mexicana, el cual dispone que todas las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.

La Constitución establece un sistema de concurrencia entre la Federación y los Estados en materia de tributación, con excepción de algunas materias reservadas exclusivamente a la Federación y algunas otras prohibidas a los Estados, sin embargo, la doctrina señala que en materia de tributación no existe un poder tributario reservado a los Estados, aún cuando la Constitución confiere algunos poderes tributarios exclusivos a la Federación.

El fundamento constitucional de las facultades concurrentes no radica en el Artículo 124 citado, sino que considera que el fundamento radica particularmente en el Artículo 40 de este ordenamiento, que dispone que es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de la Ley Fundamental: por ello, “es en la autonomía y soberanía de los Estados donde radica el fundamento del poder tributario de éstos, puesto que es reconocido universalmente que la soberanía implica poder de tributación y que la falta de dicho poder significa ausencia de soberanía. Las fracciones de la III a la VIII del artículo 117 de la Constitución Federal significan un reconocimiento de que los Estados tienen un poder inherente y original de tributación, el cual ha tenido la propia Constitución que restringir en algunas materias.” (41)

En relación al sistema de distribución de poderes tributarios, a partir de 1944 la Suprema Corte definió jurisprudencia en relación con dicho problema y estableció jurisprudencia, en la que se expresa concisamente que la Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) concurrencia contributiva de la Federación, y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingreso (Artículos 73, fracción VII y 124); b) limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (Artículo 73, fracciones X y XXIX); y c) restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (Artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118). (42)

---

(41) Idem.

(42) Cfr. Jurisprudencia 310/953/20, Quinta Época, Apéndice al tomo CXVIII, pág. 1026.

Por tanto, puede afirmarse que el poder tributario federal no tiene ningunas limitaciones constitucionales en cuanto a materias sobre las cuales puede ejercerlo.

A este respecto, conforme al criterio de la Suprema Corte antes señalado, se precisan los poderes tributarios exclusivos del Congreso Federal conferidos en forma positiva a que se refiere el Artículo 73, fracción XXIX, reformado en 1943 y en 1949, a saber:

I.- Poderes Tributarios Exclusivos de la Federación conferidos en forma expresa:

1º.- La materia de comercio exterior, esto es, de importaciones y exportaciones. Esta ha sido una fuente de ingresos federales desde la Constitución de 1824.

2º. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º. y 5º. del Artículo 27 (minería y petróleo, en términos generales). Una razón es que estos recursos son propiedad de la Nación y no de los Estados; otra es que sólo el Gobierno Federal, representante de la Nación, puede proteger adecuadamente el interés general, a través de leyes que obligan a una mesurada y prudente explotación de tales recursos.

La Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en el Ramo de Petróleo (XI-29-58), dispone que la industria petrolera es de la exclusiva jurisdicción federal y que en consecuencia únicamente el Gobierno Federal puede establecer los impuestos que graven cualquiera de sus aspectos (artículo 9).

3º. Otro campo exclusivo de tributación para el Gobierno Federal es el representado por las instituciones de crédito y las sociedades de seguros. Los bancos, en sus diversas especialidades, son gravados por el impuesto sobre la renta y por el impuesto sobre las adquisiciones de bienes inmuebles. También contribuyen para el sostenimiento del presupuesto de la Comisión Nacional Bancaria. Las compañías de seguros son gravadas por el impuesto a la renta sobre sus utilidades, las primas que cobran y por el impuesto que grava las adquisiciones de bienes inmuebles que no sean de su objeto.

4º. Servicios públicos concesionados o directamente administrados por el Gobierno Federal.

Generalmente se trata de concesiones para el uso de vías generales de comunicación, radio y televisión.

La Ley de Vías Generales de Comunicación (artículo 7o) consecuentemente, dispone que las vías generales de comunicación, los servicios públicos que en ellas se establezcan, los capitales y los empleados en ellos, las acciones, bonos y obligaciones emitidos por las empresas, no podrán ser objeto de contribuciones de los Estados o Municipios.

5º. Existe también un grupo de impuestos especiales que son establecidos exclusivamente por el poder tributario federal:

- a) Energía eléctrica (producción y consumo)
- b) Producción y consumo de tabacos labrados.
- c) Gasolina y productos derivados del petróleo.

- d) Cerillos y fósforos.
- e) Maguey y productos de su fermentación.
- f) Explotación forestal.
- g) Producción y consumo de cerveza.

La prohibición en estas materias alcanza a todos los tipos de tributo que pueden establecer los Estados, inclusive a las contribuciones especiales de mejora. La SCJN ha establecido que no puede ser gravado con tributo alguno ni bajo el concepto de cooperación para pavimentos, ya que la excepción que acuerda la ley es general y, por tanto, sin distingo alguno por lo que se ve a la denominación del gravamen. (43)

Las razones que inspiraron el otorgamiento de este poder tributario exclusivo al Gobierno Federal son que estando la producción industrial localizada en varios Estados, se requiere que la grave una legislación homogénea, que sólo puede expedir el Congreso de la Unión; impedir que la industria quede más gravada en unos Estados que en otros, lo que origina una emigración artificial contraria a lo que aconsejaría una prudente política industrial, así como la necesidad de eliminar la competencia local en sus impuestos.

## II.- Poderes exclusivos de la Federación por razón de prohibición a los Estados:

También tiene poder fiscal exclusivo la Federación sobre aquellas materias o fuentes de tributación que la Constitución Federal, en las fracciones II y VII del Artículo 117, prohíbe a los Estados, que pueden resumirse en el uso de las emisiones de moneda como recurso financiero, los tributos para cuyo pago se utilizan timbres o estampillas y los tributos o procedimientos alcabalatorios.

---

(43) Cfr. Semanario Judicial de la Federación, VI Época, Vol. LXIII, p. 14.



El Artículo 117 de la Constitución, fracciones III a VII, prescribe en su parte conducente: Los Estados no pueden, en ningún caso, acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado; gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio, prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera; gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía y expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

En este mismo sentido, se considera que “en los términos de la fracción VII del Artículo 73 constitucional, el Congreso tiene facultades para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. “Aun cuando ésta es una facultad expresamente concedida a la Federación, los Estados también pueden establecer las contribuciones necesarias para cubrir sus presupuestos, ya que de no ser así, perderían por completo su soberanía al tener que depender económicamente de la Federación.” (44)

---

(44) Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 19ª. ed., México, Editorial Porrúa, 2007, p. 252.

Asimismo. la reforma a la fracción XXIX, introducida por reforma de 1942 y adicionada posteriormente, fue motivada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que sustentó el siguiente criterio: si el Artículo 73 de la Constitución precisa sobre lo que compete legislar al Congreso de la Unión, o sean las facultades delegadas por los Estados a favor de la Federación, debe entenderse que dentro de la facultad de reglamentar jurídicamente determinada actividad, queda comprendida también en forma exclusiva, la de naturaleza impositiva. Por ejemplo, si la Federación es la única que puede legislar en materia de instituciones de crédito, sólo ella puede gravar las actividades de éstas.

Este criterio, continúa señalando el autor citado, “presentaba el siguiente peligro: si es facultad exclusiva de la Federación legislar sobre el comercio y dentro de esa facultad queda comprendida la impositiva, entonces los Estados y los Municipios no pueden crear leyes tributarias que graven el comercio. Con esta consideración se advirtió el peligro de esa tesis, ya que los principales ingresos de los Estados y Municipios provienen del comercio y de prohibírseles que lo graven, se originaría su bancarrota. No obstante de pensarse lo contrario, los Estados y Municipios podrían, a través de leyes impositivas, hacer nugatoria la facultad de la Federación para reglamentar jurídicamente determinada actividad o materia reservada como exclusiva de la Federación.” (45)

---

(45) *Ibidem*, pp. 102 a 119.

Para evitar lo anterior, se reformó la fracción XXIX del Artículo 73 de la Constitución, consignándose como facultad exclusiva de la Federación para establecer contribuciones sobre: 1º El comercio exterior. 2º El aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del Artículo 27. 3º Instituciones de crédito y sociedades de seguros. 4º Servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación. 5º Especiales sobre: a) Energía eléctrica; b) producción y consumo de tabacos labrados; c) gasolina y otros productos derivados del petróleo; d) cerillos y fósforos; e) aguamiel y productos de su fermentación; f) explotación forestal, y g) producción y consumo de cerveza.

La reforma a la fracción que se comenta, introducida por reforma de 1942 y adicionada posteriormente, originó dos tesis interpretativas:

La primera señala que en la fracción XXIX se enumeran determinadas fuentes impositivas que sólo pueden ser gravadas por la Federación, pero sin que ello signifique que está impedida para gravar otras fuentes, en cuanto sea necesario para cubrir los gastos públicos, en los términos de la fracción VII del mismo Artículo 73 Constitucional; o en otras palabras, que si las contribuciones que se establecen gravando las fuentes que consigna la citada fracción XXIX no son suficientes para cubrir el presupuesto, entonces la Federación puede concurrir con los Estados, afectando otras fuentes, hasta obtener los recursos suficientes.

La segunda interpretación afirma que la Federación sólo puede gravar las fuentes que enumera la fracción XXIX y que esas fuentes rindan los recursos necesarios será cuestión de cuotas, tasas o tarifas, más o menos elevadas, pues pretender que la Federación pueda establecer contribuciones sobre fuentes distintas, sería violar el principio consignado en el Artículo 124 de la Constitución.

De las dos tesis anteriormente citadas la primera es la correcta, puesto que la potestad tributaria de la Federación y de los Estados, inherentes a su soberanía, es ilimitada y sólo mediante manifestación expresa de la voluntad contenida en el Pacto Federal puede restringirse el ejercicio de esa potestad para uno de los sujetos activos en beneficio del otro. En el caso que se comenta, por manifestación expresa de la voluntad de los Estados, contenida en el mencionado Artículo 73, fracción XXIX de la Ley Fundamental, se restringe la potestad tributaria de las entidades federativas señalando la exclusividad de la Federación para gravar las fuentes económicas que limitativamente se enumeran en el precepto constitucional citado.

Respecto de este mismo tema, diversos autores señalan algunas dudas y propone algunos criterios semejantes en relación a la facultad de la Federación para establecer contribuciones.

Así, en relación a la duda sobre si la enumeración que hace la fracción XXIX del Artículo 73, significa un cambio en el sistema constitucional de libertad para la Federación de establecer los impuestos que se consideren necesarios y que debe limitarse a establecer los que menciona dicho precepto y los demás de la propia Constitución, al respecto señalan “Creemos que no puede darse esta interpretación a la reforma constitucional de referencia, porque para cambiar el sistema hubiera sido necesario modificar los Artículos 73, fracción VII, que faculta al Congreso para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto y el 74, fracción IV, que al hablar de las facultades de la Cámara de Diputados señala la de discutir primero las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrir el presupuesto; mientras estos preceptos subsistan habrá que reconocer la facultad ilimitada de la Federación para establecer los impuestos que sean necesarios para cubrir el presupuesto.

La reforma a la fracción XXIX del Artículo 73 Constitucional sólo significa que esos gravámenes son exclusivos del Poder Federal y que no puede admitirse la concurrencia de los Estados; su origen se encuentra en las conclusiones de la Segunda Convención Nacional Fiscal y la intención que se persigue es sólo la de dar competencia exclusiva a la Federación para gravar esas fuentes con exclusión de los Estados; pero de ninguna manera se pretendió que esos impuestos fueran los únicos que la Federación pudiera establecer, pues no es posible admitir que serían suficientes para cubrir sus necesidades, ya que sólo representan una mínima parte de los renglones de tributación que anualmente enumera la Ley de Ingresos del Erario Federal; por lo que debemos concluir que el sistema constitucional no ha sufrido en esencia una reforma, sino sólo una ampliación de los impuestos exclusivos de la Federación.” (46)

---

(46) Flores Zavala, Ernesto, op. cit., nota 25, pp. 409-415.

Igualmente, respecto de la duda si la Federación podía establecer libremente los impuestos que estimara necesarios para cubrir su presupuesto, cualquiera que fuera su naturaleza o sólo podía establecer derechos sobre las exportaciones e importaciones y acuñar moneda o emitir papel sellado en los términos de las fracciones IX y XXIII del Artículo 72 anterior, el citado tratadista comenta que es las respuestas a dichas interrogantes fueron resueltas por Don Ignacio Vallarta, al fundar su voto en el amparo pedido contra la contribución impuesta a las fábricas de hilados y tejidos, por la Ley de Ingresos de 5 de junio de 1879, en el que sostiene que la Federación está en libertad de establecer los impuestos que estime necesarios, sin estar limitada sólo a los de exportación e importación y acuñación de moneda, porque de otra manera carecería de sentido que la fracción VII del citado Artículo dijera que podían establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y, por otra parte, la clasificación de las rentas fue desechada en el Congreso Constituyente, por lo que llega a la conclusión de que: los Estados no pueden establecer derechos de puerto, ni sobre las importaciones o exportaciones, ni acuñar moneda, ni emitir papel sellado; pero con excepción de esos impuestos exclusivos de la Federación y de la alcabala prohibida para ésta y para aquéllos, pueden decretar cuantos crean convenientes sobre todos los valores que existan dentro de su territorio y que constituyan su riqueza, sin excluir los que representan las cosas importadas después de la importación.

La Federación, a su vez, no puede ocupar ni disponer de las rentas de los Estados, ni impedir la recaudación de las contribuciones de éstos, porque esto infringe el Artículo 40 de la Constitución. Las facultades del Congreso Federal y de las Legislaturas de los Estados en materia de impuestos son concurrentes y no exclusivas, es decir, aquél puede decretar una contribución que recaiga aun sobre el mismo ramo de la riqueza pública ya gravado por el Estado. Fuera de esta última conclusión, sostenida fuertemente por los textos constitucionales, ninguna otra doctrina es posible sin que sea violatoria del equilibrio en que deben mantenerse la soberanía nacional y la local. (47). Al respecto coincidimos totalmente con las afirmaciones antes señaladas respecto de la concurrencia de facultades, al no existir disposición legal en contrario.

Por lo que se refiere a la interrogante que se ha suscitado de si la Federación sólo tiene facultades para gravar aquellas fuentes que expresamente enumera la Constitución en la fracción XXIX del Artículo 73 o si en virtud de la competencia exclusiva que tiene para legislar sobre determinadas materias, también la tiene para establecer gravámenes sobre las fuentes a que esas materias se refieren, como por ejemplo la fracción X del Artículo 73 Constitucional que otorga facultades exclusivas al Congreso de la Unión para legislar sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, entre otros, al respecto la doctrina ha señalado que “la respuesta debe ser afirmativa, porque los impuestos sólo pueden establecerse por medio de leyes y, si sólo la Federación puede legislar sobre esas materias, sólo la Federación puede expedir leyes de impuestos que a ellas se refieran; si los Estados pretendieran gravar esas fuentes tendrían que legislar sobre esas materias y violarían el precepto constitucional. (48)

---

(47) Idem.

(48) Idem.

La Suprema Corte de justicia de la Nación ha sostenido el mismo criterio al señalar por ejemplo que la Ley General de Instituciones de Crédito y Establecimientos Bancarios de 31 de agosto de 1936 establece a qué clase de impuestos están sujetas las instituciones de crédito, y por lo mismo, de acuerdo con el artículo 251 de la citada ley, que es federal, porque sólo la Federación puede legislar sobre esta materia, cualquier otro impuesto que a las citadas instituciones se exija, ya por los Estados o por los municipios, con apoyo en una ley local, viola en perjuicio de la institución afectada, las garantías de los Artículos 14 y 16 Constitucionales. Igualmente señala la mencionada Corte de Justicia que por ejemplo los impuestos sobre petróleo que establece la ley número 47 del Estado de Veracruz, son anticonstitucionales, toda vez que la Constitución Federal faculta sólo al Congreso de la Unión para legislar, sobre materia de petróleo, inclusive para fijar los impuestos relativos y el Estado de Veracruz no puede, constitucionalmente, hacer lo mismo a menos de invadir la esfera de la autoridad federal.

Por lo que respecta a la duda de si la Federación puede prohibir a los Estados el establecimiento de determinados impuestos o facultar a los mismos para su establecimiento sobre aquellas materias que la propia Constitución le ha reservado en forma exclusiva, al respecto coincidimos con la criterio que señala que la Federación no puede, sin violar la soberanía de los Estados, prohibirles el establecimiento de determinados impuestos. Sólo la Constitución puede establecer tales limitaciones, como lo hace actualmente, pero en aquellos campos que han quedado fuera de las prohibiciones constitucionales, los Estados pueden libremente establecer los impuestos que estimen necesarios sin que ley federal alguna pueda establecer limitaciones. (49)

---

(49) Flores Zavala, Ernesto, op. cit., nota 25, p. 415.



Tampoco puede la Federación facultar a los Estados para establecer algunos gravámenes sobre materias que la Constitución le ha reservado, porque para poder hacerlo necesitaría autorización expresa de la propia Constitución y ésta sólo la concede en los casos previstos en la fracción I del Artículo 118, que señala que los Estados no pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión, establecer derechos de tonelaje ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones y exportaciones, lo que significa, a contrario sensu, que los Estados pueden establecer estos impuestos con consentimiento del Gobierno Federal; pero fuera de estos casos en ningún otro puede la Federación dar autorización para el cobro de determinados impuestos que constitucionalmente están prohibidos a los Estados.”

Sin embargo algunos estudiosos señalan que no existe prohibición en la Constitución y en realidad el Congreso de la Unión ha delegado facultades limitadas a los Estados en materia exclusivas del poder fiscal federal. (50) De lo que concluyen que sí es posible la delegación de facultades, conclusión con la que estamos parcialmente de acuerdo, ya que si bien ambas autoridades son soberanas y podrían hacerlo, consideramos que la delegación de esas facultades tendría que hacerse mediante reforma constitucional y no sólo a la ley correspondiente federal, por ser aquélla el instrumento jurídico idóneo.

---

(50) Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, op cit., nota 17, p. 234.

Con base en lo expuesto en esta materia por la doctrina, se puede concluir que en materia tributaria son concurrentes y no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo que conlleva a la concurrencia contributiva de la Federación y los Estados estableciendo la posibilidad de gravar la mayoría de las fuentes de contribuciones posibles (Artículo 73, fracción VII y 124), una limitación específica de la facultad impositiva de los Estados (Artículo 73, fracción XXIX), y mediante diversas restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (Artículo 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118).

Asimismo las facultades de la Federación y de los Estados, son amplias para establecer impuestos para cubrir sus respectivos presupuestos, con las únicas excepciones que la propia Constitución ha establecido, existiendo impuestos que pertenecen exclusivamente a la Federación.

Por otra parte, debe precisarse que la Federación no puede prohibir a los Estados a través de leyes secundarias federales el establecimiento de aquellos impuestos que corresponden a materias sobre las que la Constitución no ha establecido limitación o restricción alguna.

#### **1.4.2.1. El Poder tributario de las Entidades Federativas**

Hemos visto que las entidades federativas son uno de los sujetos activos de la obligación fiscal expresamente previstos en el Artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República y que, salvo las limitaciones y restricciones a su potestad tributaria previstas en la propia Constitución, tanto en la fracción XXIX del Artículo 73, que se refiere a fuentes económicas exclusivas de la Federación, como en las fracciones IV a VII del Artículo 117, que prohíben los impuestos alcabalatorios, tienen poderes tributarios concurrentes con la Federación para gravar todas las demás fuentes económicas. La reforma al Artículo 115 Constitucional en materia inmobiliaria también establece una nueva reserva al poder de las Entidades Federativas.

Las facultades concurrentes de los Estados en materia tributaria se originan en aquellas fuentes que pueden ser gravadas tanto por éste como por la Federación.

La concurrencia competencial se da en el ejercicio de la facultad conferida al Congreso de la Unión, en la fracción VII del Artículo 73 Constitucional, para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto federal en aquellas materias que no le son exclusivas, y que ejercen también los Estados miembros.

El punto de partida de la potestad tributaria de los Estados se encuentra en el Artículo 40, al establecer la existencia de estos entes, que son materia de la voluntad del pueblo mexicano, al decidir constituirse en una República, representativa, democrática, federal, compuesta por estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental. Por lo tanto, “el fundamento del poder tributario radica en la autonomía y soberanía interna de los Estados, ya que la soberanía implica el ejercicio de la potestad tributaria.” (51)

Cabe señalar que desde 1824 se establecieron limitaciones a los Estados con la intención de evitar que gravaran una fuente exclusiva del gobierno central y, en otros casos, simplemente prohibir algunos impuestos considerados inapropiados al desarrollo del país. Las prohibiciones se encuentran en los Artículos 162 de la Constitución de 1824, y 112 y 124 de la de 1857, y se refieren a derechos de tonelaje, puertos, importaciones, exportaciones y alcabalas.

Conforme a lo expresado en párrafos precedentes tenemos limitaciones específicas de carácter negativo y de carácter positivo para los Estados (restricciones expresas).

---

(51) Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, op cit., nota 21, pp. 45-47.

Las limitaciones de carácter negativo están representadas por aquellas facultades que en exclusiva confiere a la Federación la fracción XXIX del Artículo 73 Constitucional, en materia del establecimiento de contribuciones sobre el comercio exterior, sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del Artículo 27, sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros, sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación y especiales sobre Energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, Gasolina y otros productos derivados del petróleo, Cerillos y fósforos Aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

Son estrictiones específicas las limitaciones y prohibiciones contenidas en el Artículo 117 Constitucional en sus fracciones IV a VII, la primera referente a la prohibición para gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio, la segunda al impedimento para prohibir o gravar directa o indirectamente, la entrada a su territorio o la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera, la tercera referente a la prohibición de gravar la circulación o el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuesto o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía y finalmente la cuarta y última, es relativa a la prohibición de expedir o mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto a la producción similar de la localidad o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

Asimismo, se puede considerar restricción específica de carácter positivo, la establecida en la fracción IX del Artículo 73 Constitucional que otorga facultades al Congreso de la Unión para impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones. Otra restricción específica de carácter positivo la encontramos en la fracción I del Artículo 118 Constitucional que dispone que los Estados tampoco pueden, sin el consentimiento del Congreso de la Unión, establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno en puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

A este respecto, diversos autores señalan que “este precepto está en desuso en lo que se refiere a los impuestos y derechos de tonelaje, y en lo que se refiere a los impuestos de importaciones y exportaciones se encuentra en abierta contradicción con la fracción XXIX, inciso 1º. del Artículo 73 Constitucional, que concede facultades exclusivas al Congreso de la Unión para establecer contribuciones sobre el comercio exterior y con el primer párrafo del Artículo 131 que dispone que es facultad privativa de la Federación, gravar las mercancías que se importen o exporten o que pasen de tránsito por el territorio nacional, por consecuencia, sí es facultad privativa, según el Artículo 131, por lo que los Estados no pueden, ni aún con el consentimiento del Congreso de la Unión, establecer contribuciones o derechos sobre importaciones y exportaciones, por lo que la fracción 1 del Artículo 118 es un residuo de la Constitución de 1857 que por obvio se copió al redactarse la de 1917 y que en sus sucesivas reformas posteriores se ha olvidado derogar expresamente.” (52)

---

(52) Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, op cit., nota 17, p. 234.

Finalmente, la fracción IX del Artículo 117 Constitucional, interpretada a contrario sensu, también es una limitación específica de carácter positivo, pues da facultades a las legislaturas de los Estados para gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama con la limitación de que para ello debe procederse en la forma y de acuerdo con las cuotas máximas que el Congreso de la Unión autorice. Debe comentarse que esta autorización se establece anualmente mediante disposiciones de carácter anual en la Ley Miscelánea Fiscal o en la del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Otro tema relacionado con el anterior respecto de la distribución del poder tributario de los Estados que vale la pena analizar, es el relativo a la inconstitucionalidad de limitaciones tributarias.

A este respecto se ha señalado por la doctrina que “el Congreso de la Unión, como legislador ordinario, no puede imponer prohibiciones o limitaciones al poder fiscal de los Estados que la propia Constitución Federal no haya establecido, porque con apoyo en los Artículos 40 y 124 de la Constitución Federal, los Estados tienen facultades para legislar en todas aquellas materias que no son exclusivas del Congreso de la Unión. Por ello tuvieron este vicio de inconstitucionalidad las prohibiciones impuestas al poder tributario de los Estados en las leyes de las instituciones de fianzas y de las sociedades de inversión, pues tales instituciones no pueden asimilarse a las instituciones de crédito y las sociedades de seguros a que se refiere expresamente la fracción XXIX del Artículo 73 Constitucional y en caso de normas de excepción, como es evidentemente tal precepto constitucional, no cabe la interpretación analógica. Así pues, por cierto parecido que haya entre unas y otras no pueden extenderse a ellas la exclusividad del poder fiscal federal.” (53)

---

(53) Idem.

Existen leyes federales ordinarias que establecen prohibiciones a los Estados para que éstos establezcan tributos a cargo de los organismos descentralizados, empresas de participación estatal o fideicomisos constituidos por el Gobierno Federal, obviamente impidiendo obtener recaudaciones a favor de los propios Estados o de sus Municipios. Las prohibiciones a los Estados toman la forma de "exenciones" a favor del sector paraestatal.

Manifestaciones de tales prohibiciones o exenciones son las establecidas a favor del Instituto Mexicano del Seguro Social (LSS, artículo 243) ; ISSSTE (Ley, artículo 120), Comisión Federal de Electricidad; Petróleos Mexicanos, Universidad Autónoma de México y Universidad Autónoma Metropolitana; INDECO (Ley, artículos. 19 y 20), INFONAVIT (Ley, artículo 36); Instituto Nacional de Comercio Exterior (DO, 3-XII-70); CONACYT (Ley, artículo 21); Instituto Nacional de Bellas Artes y Literatura (artículo 14).



En materia de la competencia de las entidades federativas respecto a la limitación establecida en función de las fracciones VII y XXIX-A del Artículo 73 Constitucional, cuya consecuencia ha sido que los Estados no establezcan su propio impuesto sobre la renta, es de hacerse notar que en las leyes de hacienda de los Estados se ha gravado la imposición de capitales, es decir, se ha establecido un impuesto sobre los productos o rendimientos del capital o a las nóminas; además, existen entidades federativas que han establecido impuestos sobre los ingresos derivados del ejercicio de una profesión lucrativa, que no es otra cosa que gravar alguno de los ingresos de las personas físicas derivados del trabajo personal. Por lo que en la realidad existen establecidos algunos impuestos sobre la renta disimulados a nivel local.

Por lo que se refiere a la problemática de que las entidades no pueden gravar a personas que residan fuera de su territorio por mandamiento del Artículo 31, fracción IV que establece que la obligación de los ciudadanos de contribuir a los gastos públicos del Estado en que residan, aún cuando en el mismo perciban todos sus ingresos o utilidades, al respecto las entidades federativas han modificado sus legislaciones fiscales a fin de establecer como hecho imponible el que tiene lugar dentro de su circunscripción territorial, por ejemplo, gravar la producción, la distribución, el consumo, entre otros. (54) Cabe señalar que el problema para normar impositivamente los ingresos por cuestiones de territorialidad no sólo se da a nivel estatal, sino también a nivel internacional, lo que ha motivado el establecimiento de acuerdos o convenios en los que de común acuerdo se establece la autoridad competente para ello.

---

(54) Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, op. cit., nota 19, pp. 138-139.

## **1.4.2.2. El poder tributario de los Municipios**

### **1.4.2.2.1. Disposiciones constitucionales**

De los sujetos activos previstos en el Artículo 31, fracción IV de la Constitución, el Municipio es, sin duda, el de situación económica más precaria, no obstante que es la entidad política que en forma directa satisface las necesidades esenciales de la población, principalmente a través de la prestación de diversos servicios públicos urbanos y rurales. Una de las causas principales para la debilitada situación financiera de los Municipios consiste en la imposibilidad de establecer por si mismos sus tributos, ya que los tributos municipales son establecidos por las legislaturas estatales y el Municipio, en los términos del Artículo 115 Constitucional, únicamente tienen la libre administración de su hacienda, pudiendo solamente sugerir a las legislaturas estatales los tributos que consideren necesarios y convenientes, lo cual depende muchas veces de su relación política con el gobernador en turno.

La reforma del precepto constitucional de 1983, mantiene la tesis de que el Municipio libre es la base de la organización política y administrativa del país. Sin embargo, no le otorga poder tributario al Municipio, por lo que éste no puede establecer sus propias contribuciones o tributos, toda vez que tal poder se radica en la Legislatura o Congreso del Estado. Desde luego tiene la facultad para administrar y recaudar las contribuciones que se lleguen a establecer a su favor.

Al respecto, la fracción IV, inciso e) del Artículo 115 Constitucional reformado en 1983 atribuye a los Municipios de la República la materia inmobiliaria como exclusiva de los mismos en todos sus aspectos, estableciendo que éstos percibirán las contribuciones y tasas adicionales sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, translación del dominio, mejora y cambio de valores de los inmuebles.

Esta enumeración de presupuestos, según diversos estudiosos se explica “por el afán de hacer exclusivamente municipal la materia imponible inmobiliaria y para no dejar ningún resquicio para que los Estados puedan establecer a su favor tributos que tengan la propiedad inmobiliaria como materia imponible.” (55)

#### **1.4.2.2.2. Impuestos municipales**

Existen otros impuestos que son estrictamente municipales y que deben definirse claramente como tales, sin que quede al arbitrio de la Legislatura Estatal concederlos o retirarlos como fuentes de recursos municipales. Podemos señalar, entre otros, los siguientes:

El impuesto de espectáculos y diversiones públicas (ferias, kermeses, jaripeos, palenques, entre otros.) que se efectúen en su circunscripción territorial.

El impuesto sobre sacrificio de ganado.

El impuesto sobre anuncios, bardas y banquetas.

---

(55) Cfr. De La Garza, Sergio Francisco, op cit., nota 17, pp. 247 y 248.

### **1.4.2.2.3. Los derechos municipales**

La fracción IV del Artículo 115 de la Constitución federal atribuye a los Municipios los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo. Es decir, los llamados derechos o tasas por la prestación de servicios públicos. Sin embargo el poder tributario lo tiene el Congreso del Estado para establecerlos, el municipio sólo tiene la competencia o facultad de recaudarlos.

Además, dispone dicho precepto Constitucional que las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones derivadas de la prestación de dichos servicios públicos, ni concederán exenciones, así como prohíbe que las leyes locales establezcan exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales o de instituciones oficiales o privadas.

En el caso de que el Estado se haya coordinado con la Federación en materia de derechos, los Municipios pueden gozar del rendimiento de derechos que sean de los permitidos por el artículo 10-A de la Ley de Coordinación Fiscal, a saber: a) Licencias de construcción; b) Licencias o permisos para efectuar conexiones a las redes públicas de agua y alcantarillado; c) Licencias para fraccionar o lotificar terrenos; d) Licencias para conducir vehículos; e) Expedición de placas y tarjetas para la circulación de vehículos; f) Registro Civil; g) Registro de la Propiedad y del Comercio; h) Derechos de estacionamiento de vehículos; i) Certificación de documentos, así como la reposición de éstos por extravío o destrucción total o parcial.

Como se observa dicho listado de derechos o contraprestaciones corresponden en su mayoría a las funciones y servicios públicos que en términos de la fracción III del Artículo 115 Constitucional deben prestar los municipios a las personas que se encuentran en su circunscripción territorial.

#### **1.4.2.2.4. Las contribuciones de mejora**

Consideramos que lo mismo puede sostenerse en relación con las contribuciones especiales, llamadas impropiaamente derechos de cooperación e impuestos de planificación de mejora, que son, como es bien sabido, de carácter predominantemente municipal.

Por ser una forma de financiamiento de obras públicas municipales, como apertura de calles y avenidas, ensanchamiento de las mismas, introducción de servicios de alumbrado público, agua, drenaje y alcantarillado, pavimentación de vías públicas, construcción de cordones de banquetas y banquetas mismas, entre otros, el poder fiscal a favor de los Municipios debe reconocerse para que tengan la facultad de establecer y recaudar este tipo de contribuciones, tan municipales como su propia naturaleza.

Como se señaló, las contribuciones de mejora que afectan a la propiedad inmobiliaria están reconocidas como tributos exclusivamente municipales por la fracción IV del reformado Artículo 115 Constitucional. Sin embargo, las leyes que las establecen deben ser expedidas por la Legislatura local.

Estas contribuciones que deben cubrir las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por las obras públicas que realiza el municipio, tienen su base en las fracciones III y V del Artículo 115 Constitucional que señalan la obligación de los municipios de atender los servicios públicos y de administrar los planes de desarrollo urbano municipal.

#### **1.4.2.2.5. Los productos**

En la doctrina financiera se consideran productos todos aquellos ingresos que perciben los entes públicos en el ejercicio de actividades que no suponen el ejercicio de una autoridad respecto a los habitantes de la comunidad. En la terminología del Código Fiscal de la Federación se establece que son los ingresos por actividades que no corresponden al ejercicio de funciones propias de derecho público y los que derivan de la explotación de sus bienes patrimoniales.

En este sentido los ingresos municipales por concepto de productos provendrán principalmente por los servicios que preste el mismo en sus funciones de derecho privado como la expedición de fotocopias de documentos públicos en sus oficinas, o por el uso o goce de bienes del municipio como por ejemplo el cobro de estacionamiento que preste dicho municipio dentro de sus inmuebles.

#### **1.4.2.2.6. Participaciones en impuestos de la Federación**

En México, desde la reforma Constitucional de 1932 a la fracción XXIX del Artículo 73, por virtud de la cual se crearon los llamados "impuestos especiales", se inició la política de otorgar participaciones a los Municipios en el rendimiento de los referidos impuestos.

Actualmente, los Municipios tienen derecho a participar en la participación que corresponde a los Estados en los impuestos especiales a que se refiere el citado inciso 5º. de la fracción XXIX del Artículo 73 Constitucional, en la proporción que fijen las legislaturas locales. Sin embargo, esto es para el caso de que la entidad no se haya incorporado al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, lo que no sucede en la realidad ya que todas las entidades federativas se encuentran incorporadas a dicho sistema.

Finalmente, se considera como otro ingreso municipal, el derivado de las participaciones en impuestos obtenidos por los Estados al que pertenezca el municipio.

Podemos concluir que si bien es cierto los municipios del país tienen facultades para el cobro de los impuestos antes citados, derechos municipales, contribuciones de mejora y productos, los mismos carecen de atribuciones legales propias para establecer contribuciones, con lo cual podrían resolver la problemática de falta de recursos para su desarrollo, si se les otorgan mediante reforma constitucional.

En nuestra opinión, el Congreso de la Unión en su reforma de 1983, no quiso entrar al debate de este tema, sino más bien lo que pretendió fue generalizar y ejemplificar los recursos fiscales que pueden cobrar los municipios sin injerencia de los Estados, como una forma de protección constitucional, la cual actualmente carece de sentido.

Pretender que los municipios puedan disponer de facultades plenas tributarias para establecer sus propias fuentes fiscales de ingresos, debe ser un proyecto a mediano plazo, a fin tener tiempo de estudiar cómo evitar la múltiple tributación al contribuyente, debiendo primeramente definirse perfectamente los marcos de competencia fiscal entre la Federación y los Estados e incluir a los municipios señalándoles que contribuciones y en qué casos pueden gravarlas.

### **1.4.3. La Coordinación Fiscal**

Con el objeto de evitar doble tributación fiscal y de solucionar los problemas en materia de potestad y competencia tributarias, mediante la Ley de Coordinación Fiscal (LCF), se establecieron las bases legales para coordinar el régimen fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal, así como para establecer las bases de la participación y distribución que corresponde a estas entidades en los ingresos federales y fijar la colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales.

Con los propósitos antes mencionados, fue publicada la actual Ley de Coordinación Fiscal en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 1978.



En este tenor, la finalidad del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal establecido por dicho ordenamiento, es la de coordinar el régimen fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a estas entidades en los ingresos federales, dar las bases para la distribución entre ellos de dichas participaciones y fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales. La ley, además, establece cuáles son y cómo se constituyen los organismos relativos a la materia de la coordinación fiscal y da las bases para su organización y funcionamiento.

A este Sistema pueden adherirse voluntariamente las Entidades Federativas, el Distrito Federal está coordinado por disposición de la propia ley, mediante convenio que celebren con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y, en tal virtud, se obligan a no mantener en vigor tributos análogos a los previstos en el sistema, obtienen un porcentaje de participación en el rendimiento de impuestos, derechos y productos de carácter federal, siempre que el origen de tales gravámenes por entidades, sea plenamente identificable, excluyendo únicamente a los impuestos al comercio exterior.

La coordinación fiscal entre la Federación y los Estados y entre éstos y los municipios, da lugar a las participaciones en el producto de las contribuciones federales, para lo cual se crearon diferentes fondos generales y especiales en la Ley de Coordinación Fiscal, a saber:

a) Fondo General de Participaciones: formado con 20% de la recaudación federal participable, así como por los derechos sobre la extracción del petróleo y de minería; 1% de la recaudación federal participable en el ejercicio, que corresponderá a las entidades federativas y los municipios cuando se coordinen en materia de derechos, 80% del impuesto recaudado en 1989 por las entidades federativas, por concepto de las bases especiales de tributación; los accesorios de las contribuciones y 50% de los productos relacionados con la venta o arrendamiento o explotación de bienes o bosques, en términos del artículo 2 de dicha Ley.

b) Fondo de Fomento Municipal. Con 1% de la recaudación federal participable, conforme al artículo 2-A del ordenamiento citado.

Por otra parte se establece que los Estados deberán entregar a sus municipios cuando menos 20% del fondo general de participaciones y el de fiscalización que le corresponda al Estado. Respecto del fondo de fomento municipal, los municipios perciben directamente de la Federación la participación que les corresponde.

Los organismos que se encargan del desarrollo, vigilancia y perfeccionamiento de este sistema que establece la citada ley, son:

- a) La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales.
- b) La Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

c) La Junta de Coordinación Fiscal.

d) El Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC), en los cuales se encuentran representados el gobierno federal y los gobiernos de las entidades federativas.

En términos de Ley, la coordinación de la entidad federativa debe ser integral y no sólo por algún gravamen federal aislado y se prevé la posibilidad de que la Federación y la entidad federativa celebren convenios para que ésta administre los gravámenes federales.

Es necesario señalar que la incorporación al sistema de coordinación genera ciertas limitaciones a la potestad tributaria de los estados, principalmente en materia de derechos, ya que sólo podrán establecerlos en algunos casos como el de licencias, registros, uso de vía pública e inspección y vigilancia.

La adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se efectúa mediante la celebración de un convenio de coordinación fiscal que celebra la entidad federativa con la SHCP, el cual debe ser autorizado o aprobado por la legislatura estatal, conviniendo la entidad en dejar en suspenso ciertos impuestos o derechos estatales o municipales o no establecer otros (LCF, artículo 10). Dicho Convenio debe publicarse en el DOF y en el Periódico Oficial de la entidad.

Los Estados pueden coordinarse solamente en impuestos o lo pueden hacer también en impuestos y en derechos.

La Ley prevé que los Estados que no deseen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal únicamente participarán en los impuestos especiales a que se refiere el inciso 5º. de la fracción XXIX del Artículo 73 de la Constitución Política del país.

Por su parte, la falta de cumplimiento del convenio de coordinación de la entidad federativa o el establecimiento de impuestos exclusivos de la Federación, o de derechos contrarios a lo establecido en la Ley de Coordinación Fiscal o en el convenio de coordinación, provoca que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, previa audiencia de la entidad y teniendo en cuenta el dictamen de la Comisión Permanente de Funciones Fiscales, disminuya la participación de la entidad en una cantidad equivalente al monto estimado de la recaudación que la misma obtenga o del estímulo fiscal que otorgue en contravención a dichas disposiciones. Si la violación es en materia de derechos, la consecuencia es que la coordinación queda sin efecto.

Es importante comentar que las autoridades fiscales de las entidades que se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, serán consideradas como autoridades fiscales federales, cuando ejerzan las facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos y, por tanto, sólo procederán los recursos y medios de defensa que establecen las leyes federales contra de los actos que realicen cuando actúen de conformidad con dicho convenio, ello con independencia de que la autoridad fiscal federal pueda actuar concurrentemente con dicha autoridad estatal o municipal, ya que no pierde la facultad que delega a dichos sujetos activos de la contribución.

### **1.5. Los ingresos fiscales federales del Estado**

El sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado implica necesariamente gastos que éste debe atender, procurándose los recursos indispensables. Como ya se comentó en el capítulo primero de esta tesis, la actividad financiera del Estado está íntimamente vinculada con el desarrollo de las funciones públicas.

A este respecto, se ha señalado que la actividad financiera, por su propia naturaleza, es de carácter instrumental, así, ingresos y gastos no constituyen un fin en sí mismos, pues sólo son un instrumento para lograr los fines del Estado. El carácter medial o instrumental permite diferenciar a la actividad financiera de las demás actividades del Estado y una de las notas distintivas de esta actividad financiera es su caracterización monetaria, pues tanto ingresos como gastos públicos se expresan en sumas de dinero, es decir, tanto el presupuesto de ingresos como el de egresos aparecen necesariamente expresados en términos monetarios. (56)

De ahí que diversos autores estén de acuerdo en el concepto de ingreso público como las sumas de dinero que el Estado y los demás entes públicos perciben y pueden emplear en el logro de sus fines, concepto con el que estamos de acuerdo, únicamente observando que dichas ingresos deben encontrarse debidamente previstos por la Ley.

---

(56) Cfr. Cárdenas Elizondo, Francisco, op. cit., nota 14, pp. 219-220.

La Ley de Ingresos de la Federación que anualmente aprueba el Congreso de la Unión a través de la Cámara de Diputados, señala como principales ingresos del Gobierno Federal, por su orden, los siguientes rubros: Impuestos, Contribuciones de mejoras, Derechos, Contribuciones de ejercicios anteriores, Productos, Aprovechamientos, Ingresos de organismos y empresas públicas e Ingresos derivados de financiamientos.

### **1.5.1. Clasificación de los ingresos públicos**

La clasificación de los ingresos o recursos estatales, invariablemente ha sido abordada por los estudiosos tanto de Derecho Administrativo como del Derecho Financiero y Fiscal, y por ello en la doctrina se cuenta con un gran número de criterios de división de los ingresos públicos. Dos de las principales las clasifican en ordinarios y extraordinarios, otra los clasifica en tributarios y no tributarios.

#### **1.5.1.1. Ingresos ordinarios y extraordinarios**

Ingresos ordinarios son aquellos que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal y en un presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios.

Esta clasificación financiera de los ingresos públicos del Estado es una de las más conocidas, y en términos generales, podemos afirmar que tiene su origen en la concepción clásica de la Hacienda Pública, conforme a la cual el Estado debía cubrir sus erogaciones ordinarias con igualmente ingresos de tipo ordinario.

Los ingresos ordinarios son:

- 1.- Los impuestos.
- 2.- Los derechos.
- 3.- Las contribuciones de mejoras.
- 4.- Las aportaciones de seguridad social.
- 5.- Los productos, llamados también rentas originarias, patrimoniales, o de derecho privado, y
- 6.- Los aprovechamientos.

Tienen la naturaleza de extraordinarios aquellos ingresos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en casos de guerra, epidemia, catástrofes naturales y déficit financiero, entre otras.

Esta clasificación también tiene su origen en la concepción clásica de la Hacienda Pública, conforme a la cual el Estado sólo se permitía allegarse ingresos extraordinarios, cuando se presentaran gastos imprevisibles, como los antes citados.

Bajo este contexto diversos autores definen a los ingresos ordinarios y extraordinarios, de la siguiente manera: "ordinarios son aquellos que, se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal y extraordinarios aquéllos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias."  
(57)

---

(57) Cfr. Flores Zavala, Ernesto, op. cit., nota 25, p. 21.

Cabe señalar que los artículos 2º. y 3º. del Código Fiscal de la Federación establecen la referencia de cada uno de los denominados por la doctrina ingresos ordinarios. A nuestra consideración esta clasificación de carácter financiero es la que actualmente desarrolla la Ley de Ingresos de la Federación.

#### **1.5.1.2. Tributarios y no tributarios**

Otros autores clasifican los ingresos conforme a su naturaleza impositiva, en tributarios y no tributarios, señalando que los ingresos públicos deben ser considerados como tributarios, “los comprendidos en el artículo 2º. del Código Fiscal de la Federación, y que, en consecuencia, tiene su origen en una relación jurídico tributaria. Como consecuencia de lo anterior son ingresos no tributarios, por exclusión, a todos los no comprendidos en la primera categoría, esto es, a todos los demás rubros de ingresos consignados en la Ley de Ingresos de la Federación y que corresponden a los conceptos de productos, aprovechamientos y a la utilización del crédito público, que la Ley de Ingresos denomina como ingresos derivados de financiamientos.” (58)

Son partidarios de esta clasificación diversos autores, sin embargo, difieren en el contenido señalado en el párrafo anterior, pues algunos señalan que dentro de la categoría de tributarios, “quedan comprendidos: exclusivamente los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales y en la segunda (no tributarios) quedan comprendidos los demás ingresos públicos, sea que deriven de un acto de utilidad pública, de un acto de derecho público, como la requisición o de un acto de derecho privado, como puede ser la venta de bienes del Estado.” (59)

---

(58) Cfr. Cárdenas Elizondo, Francisco, op. cit., nota 14, pp. 225 y 226.

(59) De La Garza, Sergio Francisco, op cit., nota 17, pp. 115-116.



Por su parte, se ha señalado por la doctrina que si bien en principio se expresa correctamente que dentro de los ingresos tributarios se puede incluir a los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras, así como a sus accesorios, también debe precisarse que “no toda imposición a los particulares podrá tener el carácter de exacción tributaria, ya que existen otros tipos de ingresos, que, a pesar de ser impuestos por el poder soberano, no tienen esta característica, caso particular lo constituyen las multas, que no obstante representar ingresos para el Estado, su imposición tiene como antecedente un hecho ilícito, y su finalidad es, ante todo, ejemplificativa y aflictiva, ya que con ella se pretende, más que otra cosa, imponer un castigo a quien incumple un mandato legal, y difundir su ejecución para desanimar este tipo de conductas” (60)

Al respecto consideramos que pueden existir un sinnúmero de clasificaciones de los ingresos del Estado de manera doctrinal, sin embargo, en nuestra opinión la que resulta con mayor trascendencia y fundamento es la que establece la Ley de Ingresos de la Federación vigente, es decir, la de ingresos ordinarios e ingresos extraordinarios, por las razones comentadas en el apartado anterior.

### **1.5.2. La Ley de Ingresos de la Federación**

Primeramente es conveniente hacer algunas anotaciones sobre la problemática de la aprobación o no de la Ley de Ingresos de la Federación.

El Artículo 73, fracción VII, faculta al Congreso para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto y el 74, fracción IV establece como facultad exclusiva de la Cámara de Diputados, examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo.

---

(60) Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, op. cit., nota 21, pp. 32-34.

De aquí algunos autores han señalado que si anualmente deben discutirse y aprobarse las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, las leyes tanto la general de ingresos como las especiales de impuestos, tienen una periodicidad de un año, al cabo del cual automáticamente dejan de producir sus efectos, a tal grado, que si en la ley de ingresos se omite un impuesto que el año anterior ha estado en vigor, por ese simple hecho se considera que en el año fiscal siguiente no debe aplicarse la ley especial que sobre el particular haya regido.

Esto significa que en realidad el Congreso sólo se vale de un procedimiento práctico para evitarse la tarea de volver a discutir y aprobar toda la legislación sobre impuestos que ha regido en años anteriores, pues si se conserva el concepto que desarrollan las leyes especiales, éstas deben entenderse incorporadas a la ley general de ingresos que anualmente les imprime su propia vigencia. En estas condiciones esta ley general no solamente otorga una autorización, no sólo es un acto condición, sino que tiene todos los caracteres del acto legislativo desde el punto de vista de su naturaleza intrínseca, caracteres que no pierde por el hecho de su valor temporal.

La Suprema Corte de Justicia ha sostenido la tesis contraria a lo antes señalado, afirmando que aun cuando las leyes de ingresos deben ser aprobadas anualmente, esto no significa que las contribuciones establecidas en las leyes fiscales relativas tengan vigencia anual, ya que las leyes de ingresos no constituyen sino un catálogo de gravámenes tributarios, que condicionan la aplicación de las referidas disposiciones impositivas de carácter especial, pero que no renuevan la vigencia de estas últimas, que deben estimarse en vigor desde su promulgación hasta que son abrogadas.

A la fecha no se ha presentado un caso en que no sea aprobada la Ley de Ingresos de la Federación por el Congreso de la Unión, quedando esta problemática sólo con carácter doctrinal, aún cuando los tiempos políticos pueden hacer realidad esta posibilidad.

La solución a la problemática antes señalada es eminentemente de carácter legal, sin que ello signifique que se desconozcan las razones políticas de instrumento de presión y negociación para su aprobación por los distintos grupos de oposición al partido en el gobierno, esto es, una modificación a la Constitución que establezca que en caso de que al 31 de diciembre del año que corresponda, no haya sido aprobada la Ley de Ingreso de la Federación para el año siguiente, continuará vigente la Ley de Ingresos aprobada el año anterior por el propio Congreso, hasta en tanto no se aprueba la que la reforme.

Finalmente, es conveniente mencionar que derivado de que en los últimos 15 años por cuestiones de carácter político ha habido ocasiones en que no se han modificado directamente los ordenamientos legales de las leyes de los impuestos y derechos federales, se ha utilizado la Ley de Ingresos de la Federación para efectuar dichas modificaciones, con evidente falta de técnica legislativa, lo cual si bien es legal, denota la problemática que vive el Congreso de la Unión, tal es el caso de la Ley de Ingresos de la Federación para 2013, la cual a través de su artículo 21 establece modificaciones a los impuestos sobre la renta, empresarial a tasa única y especial sobre producción y servicios, así como a la propia Ley Federal de Derechos.

## CAPITULO SEGUNDO

### 2. Las obligaciones fiscales

#### 2.1. La relación jurídico tributaria

##### 2.1.1. Concepto

Como se comentó en el capítulo anterior, la potestad tributaria del Estado, como manifestación de su poder soberano, se realiza y concretiza a través del proceso legislativo, con la expedición de la ley, en la cual se establecen de manera general, abstracta, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que al realizarse generarán un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal. Esa relación que nace al momento de darse la situación concreta prevista por la norma legal, entre el sujeto activo de la relación (Estado) y el pasivo (gobernado), es lo que la doctrina llama relación jurídica, la cual, cuando su materia se refiere al fenómeno impositivo se conoce con el nombre de relación jurídico tributaria o fiscal.

En ese sentido, algunos autores definen a la relación jurídico tributaria como “un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones.” (61) Bajo este contexto y de una manera más concreta se ha señalado por otros autores que el vínculo jurídico tributario es “la relación del sujeto activo, quien tiene el derecho de exigir en su favor la realización de la prestación, con el sujeto pasivo, que tiene el deber de realizarla”. (62) Como se observa aún cuando ambos definen a la relación jurídica, lo hacen desde un punto de vista diferente, el primero resalta las consecuencias de la relación y la segunda la obligatoriedad que nace con ella.

---

(61) Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, op cit., nota 21, p. 90.

(62) Cfr. Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho financiero público*, 2ª. ed., México, Editorial Mc Graw-Hill, 2000, p. 170.

Por otra parte, existen autores que definen la relación jurídica tributaria, basándose en el contenido de la misma, al señalar que: "La relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria." (63) Asimismo, congruente con lo anterior afirman que la obligación tributaria es una consecuencia de dicha relación jurídica, al indicar que la misma es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie, cuando se realiza el acto o hecho generador del tributo, concepto que nos parece muy semejante a la definición general de la obligación civil.

La doctrina sostiene que de la realización del presupuesto legal, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo. A la relación, por su naturaleza, la denomina relación tributaria principal o sustantiva y a la obligación que implica, obligación tributaria, indicando que, además de esa relación tributaria sustantiva, existen otras relaciones tributarias accesorias o independientes, cuyos contenidos obligacionales son diferentes y que tienen el carácter de formal. En tal virtud se define a la relación tributaria sustantiva como "aquella que existe entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo." (64)

---

(63) Cfr. Margáin Manautou, Emilio, op. cit., nota 44, p. 292.

(64) De La Garza, Sergio Francisco, op. cit., nota 17, p. 455.

En materia fiscal, al igual que en otras ramas recientes del derecho, en ocasiones es difícil encontrar una definición unánime de un concepto y, en consecuencia, cada autor establece su propia definición, basándose en diferentes momentos de la misma, como los sujetos, el objeto, las consecuencias, entre otros, como ya se ha comentado, lo cual para los estudiosos del derecho resultan en el menor de los casos confusas y en ocasiones contradictorias dichas definiciones. Tal es el caso de los primeros dos temas del presente capítulo, esto es los conceptos de “Relación Jurídico Tributaria” y el de “Obligación Fiscal”, ya que no en pocas ocasiones son utilizados como sinónimos o equivalentes, lo cual consideramos es erróneo por ser dos conceptos distintos. En nuestra opinión, la definición propuesta por el maestro Emilio Margáin de relación jurídica tributaria resulta la más precisa al establecer que es aquella que se establece entre los sujetos activo (Estado) y pasivo (deudor tributario) por darse los supuestos legales que se encuentra constituida por un conjunto de obligaciones exigibles que se deben dicho sujetos conforme a las leyes tributarias, a los que simplemente deben denominarse obligaciones fiscales.

Confirma este criterio, la posición sostenida por el maestro De la Garza quien señala que de la realización de diversos presupuestos establecidos en las leyes se da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar. A estas relaciones que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene derecho a exigir la prestación, y otra (el deudor) que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación exigida, las denomina dicho maestro en una forma muy amplia, relaciones jurídicas fiscales y, en una forma restringida, cuando su contenido se constriñe al pago de tributos (impuestos, derechos o contribuciones especiales), las llama simplemente relaciones jurídicas tributarias.

## **2.1.2. Clasificación**

### **2.1.2.1. Relaciones jurídicas sustantivas y formales**

Diversos tratadistas clasifican a las relaciones jurídicas fiscales y a las tributarias, en sustantivas y en formales; señalando que “son relaciones jurídicas de naturaleza sustantiva las que tienen como contenido una obligación de dar, o sea, una prestación dineraria y excepcionalmente en especie, entre las que se encuentran las relaciones tributarias que tienen como contenido el pago de un tributo, el reembolso de un tributo o de otra prestación fiscal indebidamente pagados, el pago de un interés moratorio, la garantía de prestaciones tributarias o fiscales, el pago de gastos de ejecución o el pago de una sanción pecuniaria o multa. Por su parte, son relaciones de naturaleza formal aquéllas cuyo contenido puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar, es decir, obligaciones de carácter formal como presentar declaraciones, informes, dictámenes, recibir visitas, entre otros.” (65) Esta clasificación se basa exclusivamente en el contenido de la obligación, sin que a nuestro juicio tenga una importancia relevante, fuera de la doctrinal.

### **2.1.2.2. Relaciones jurídicas principales y secundarias**

Otros autores han intentado clasificar a relaciones tributarias como principales y secundarias, destacando a nuestro juicio la del maestro De La Garza que al respecto señala que “la relación tributaria sustantiva principal es aquella que existe entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo”, (66) por lo que, consecuentemente, la relación tributaria sustantiva secundaria se refiere a aquellas cuyo contenido es el cumplimiento de obligaciones formales.

---

(65) De La Garza, Sergio Francisco, op. cit., nota 17, pp. 451-452.

(66) Ibidem, pp. 455-457.

Como se observa ambos conceptos de clasificación, el de este tema y el anterior, son semejantes en el contenido, variado únicamente en cuanto al nombre de la clasificación.

Las anteriores clasificaciones y otras como las que catalogan a la relación jurídico tributaria en principal (pago) y secundarias (otras obligaciones), sólo tienen un valor teórico sin efectos prácticos y son blanco de diversas críticas por otros autores.

### **2.1.2.3. Por su origen**

En otras ramas del derecho como el civil o el mercantil, este vínculo se puede originar en diferentes maneras, de entre ellas por disposición de la Ley o por la voluntad de las personas. En materia fiscal ese vínculo sólo puede existir cuando la disposición jurídica tributaria expedida por la autoridad competente así lo determine en virtud del principio de legalidad y no por voluntad de las partes.

En la materia fiscal el vínculo jurídico será siempre de carácter personal, es decir, se crea entre la autoridad fiscal y el particular. No es obstáculo para que la afirmación anterior sea válida, el hecho de que existan contribuciones llamadas reales, en las que aparentemente el vínculo jurídico se da entre la autoridad fiscal y un bien, como los impuestos de tipo patrimonial, porque aún en estos casos la relación jurídica se da entre autoridad fiscal y sujetos pasivos de la obligación y no entre la autoridad y el bien, independientemente de que al fisco en uso de sus facultades se le da preferencia para que en el caso de adeudos fiscales no cubiertos, puedan esos bienes ser afectados preferentemente por él, para que los créditos fiscales insolutos queden suficientemente garantizados, como en materia aduanera.



#### **2.1.2.4. Por su naturaleza formal o de pago**

Es también importante destacar como característica de la relación tributaria que ésta implica generalmente la existencia de obligaciones de carácter formal a cargo del sujeto pasivo y la posibilidad de que haya o no la obligación fiscal sustantiva (pago), puesto que la misma sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo al actualizarse el supuesto normativo previsto en el ordenamiento tributario que así lo establezca, en tanto que las obligaciones formales surgen al darse la relación tributaria por el sólo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada o se ubique en el supuesto jurídico o de hecho que establece la Ley. (presentación de avisos, informes, entre otros.)

La Ley establece supuestos en los cuales el sujeto pasivo de la relación tributaria puede estar exento de la obligación de pago (dar), sin embargo, para efectos fiscalizadores establece la obligatoriedad de presentar declaraciones e informes o permitir visitas fiscales de naturaleza formal.

## **2.2. La obligación fiscal**

### **2.2.1. Concepto**

El concepto de obligación fiscal no difiere sustancialmente del concepto general de la obligación jurídica sino únicamente en su contenido, debido a que las instituciones fundamentales que forman al derecho fiscal no son en última instancia diferentes a las de la ciencia jurídica en general. Tradicionalmente se ha considerado como obligación en general a la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido o como la conducta debida en virtud de la sujeción de una persona a un mandato legal.

A este respecto recordemos la definición clásica contenida en las Instituciones de Justiniano que señala que “la obligación es un vínculo jurídico que necesariamente constriñe a cumplir algo, ya sea hacerlo, ya a omitirlo.” (67) Como hemos visto en lo mencionado anteriormente, al realizarse el supuesto previsto por la norma surgen consecuencias jurídicas que se manifiestan en derechos y obligaciones y que la teoría las clasifica como de dar, hacer, no hacer y de tolerar.

Doctrinalmente se han elaborado dos conceptos de la obligación en materia fiscal, el de la obligación fiscal en sentido amplio (que es el género) y que abarca a todo tipo de formas de conducta que el sujeto pasivo o gobernado debe adoptar en favor del fisco o sujeto activo y, por otra parte, el de la obligación tributaria propiamente dicha (que es la especie) y consiste en la obligación de pago del tributo que debe hacer una persona llamada contribuyente en favor del sujeto activo, llamado fisco. En la presente tesis nos referiremos al término obligación fiscal de manera amplia al analizar el cumplimiento de las obligaciones mediante medios electrónicos, aún cuando la doctrina tiene mayores estudios sobre la obligación en sentido estricto, es decir, el pago mediante declaración.

Como ya mencionamos, la obligación impositiva, en sentido formal y material, es el vínculo derivado de la ley entre el Estado y el particular, que puede generar a cargo de éste el cumplimiento de deberes formales o también el pago en dinero o en especie. Debe señalarse que este vínculo también puede generar únicamente el cumplimiento de deberes formales, como la presentación de declaraciones meramente informativas, dictámenes, entre otros y, en su caso, la obligación de elaborar las operaciones necesarias para precisar si nació el crédito fiscal en sentido material.

---

(67) Cfr. Cabanellas, Guillermo, *Diccionario enciclopédico de derecho usual*. 12<sup>a</sup> Edición, revisada, actualizada y ampliada por Luís Alcalá -Zamora y Castillo, Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires, Argentina, 1979, Tomo IV, Voz: Obligación, pp. 611 a 613.

En este tema, la doctrina ha señalado a la obligación tributaria como “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.” (68) Igualmente el maestro Rafael Bielsa, se refiere a la obligación fiscal como “el vínculo jurídico que la ley crea entre el fisco y el contribuyente y en virtud del cual éste debe entregar a aquél una suma de dinero.” (69) Consideramos que esta última definición corresponde propiamente al concepto de obligación tributaria que veremos más adelante y no al de obligación fiscal que es más amplia.

Conforme lo anterior, podemos definir a la obligación fiscal como el vínculo jurídico que se establece entre el fisco y el gobernado, mediante el cual éste debe de dar, hacer, no hacer o tolerar diversas obligaciones en favor de aquél, en la forma y términos previstos por la ley fiscal. Por su parte, la obligación tributaria se podría definir como el vínculo de derecho en virtud del cual el sujeto pasivo también denominado contribuyente, debe entregar (dar o pagar) al fisco una suma de dinero u otros bienes con valor económico (pago en especie), en la forma y términos previstos por la ley.

---

(68) Cfr. Margáin Manautou, Emilio, op. cit., nota 44, p. 250.

(69) Bielsa, Rafael, *Compendio de derecho público*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1952, t. I, p. 52.

## **2.2.2. Clasificación**

### **2.2.2.1. Obligaciones principales y obligaciones secundarias**

Algunos autores denominan obligación principal a la obligación tributaria de dar y a las otras obligaciones (hacer, no hacer y tolerar) como accesorias o secundarias. Sin embargo, hay que señalar que tanto la doctrina como algunos tratadistas consideran que esta diferenciación carece de base, toda vez que lo accesorio implica dependencia y, por lo tanto, sólo podría existir si existe aquella de la que se supone se deriva, lo cual, como podemos darnos cuenta, no se da en el caso de las obligaciones tributarias, como en el caso de los sujetos exentos, ya que las obligaciones de hacer o no hacer son independientes de las de dar y, aquéllas pueden existir aún sin que existan éstas o subsistir aún después de que se haya extinguido la obligación principal, que se supondrían, deben eliminarse bajo el principio jurídico de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal.

### **2.2.2.2. Naturaleza y contenido de la obligación fiscal**

La obligación tributaria, es decir, de pago de las contribuciones, es una relación jurídica que sólo puede emanar de la Ley, como lo establece al respecto el Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sin embargo, la obligación fiscal surge de otras normas de derecho público, ya que tanto sus fundamentos como sus formalidades o procedimientos emanan de ordenamientos de esa naturaleza. En consecuencia, la obligación fiscal en general, de dar, hacer, no hacer o tolerar, puede emanar de cualquier disposición jurídica dictada por autoridad competente, ya sea ésta de carácter legislativo o administrativo, como un reglamento, un decreto, o un acuerdo, a condición de que la haya dictado una autoridad competente, tal es el caso de la denominada resolución miscelánea fiscal, que establece diversas reglas que los contribuyentes deben acatar para acceder a un beneficio fiscal.

Algunos autores opinan que los elementos citados (dar, hacer, no hacer y tolerar) forman parte de la obligación tributaria en general (a la que la mayoría de los tratadistas llaman obligación fiscal) y definen dichas obligaciones de la siguiente manera:

“DAR. Se refiere a la parte del patrimonio o ingreso de los contribuyentes o al porcentaje del precio o del valor de un bien, o a 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 establecen las leyes fiscales, por ejemplo: presentar declaraciones o cumplir con los requerimientos de autoridades fiscales.

NO HACER. El sujeto pasivo debe abstenerse de realizar conductas no permitidas por la legislación fiscal, esto es, no debe llevar a cabo conductas ilícitas, por ejemplo: expedir comprobantes fiscales sin los requisitos que señalen las leyes, entre otras.” (70)

Cabe señalar que los estudiosos de esta materia, incluyen en la definición de obligación fiscal a la obligación de tolerar, por considerar que se refiere a una conducta diferente a la de no hacer, ya que no obstante tratarse de una conducta negativa, el tolerar implica el ejercicio directo de un acto de molestia de la autoridad en la esfera jurídica del particular, a diferencia de la obligación de no hacer, en la que no se requiere ninguna ejecución.

---

(70) Cfr. Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal I*, 6ª. ed., México, IURE editores, 2010, p. 151.

La prestación que constituye el objeto de las obligaciones de tolerar consiste en soportar la actividad de la Administración que invade la esfera de autonomía reconocida al sujeto por las normas de otras leyes distintas de las tributarias y contra las cuales el obligado tendría, en su caso, el derecho de oponerse. Las más comunes son las de tolerar visitas, auditores e inspectores de libros, documentos, entre otras.

### **2.2.3. Elementos constitutivos de la obligación fiscal**

La doctrina señala como los elementos más importantes de la obligación tributaria los cualitativos y los cuantitativos del impuesto.

En el primer grupo de elementos denominados cualitativos se comprenden:

- I. Los sujetos de la obligación tributaria: activo y pasivo;
- II. El objeto material de la obligación tributaria;
- III. El hecho generador del crédito fiscal;
- IV. Causa y fines del impuesto;
- V. La forma de realizar la transmisión de valores que supone el impuesto (cuando así lo determina la norma);
- VI. la determinación de las particularidades que concurren en dicha transmisión.

En el segundo grupo de los elementos denominados cuantitativos se comprenden:

VII. la unidad contributiva;

VIII. la cuota del impuesto;

IX. El monto imponible.

Estos elementos, conforme al criterio doctrinal se encuentran presentes en la obligación tributaria al entrar en vigor las leyes que crean los impuestos y son precisamente éstos los que explican y definen dichas tributos y su legalidad.

#### **2.2.4. Causa u origen de la obligación fiscal**

Respecto de este tema el maestro Pugliese, comenta que “desde un punto de vista general, se debe atribuir a ese concepto un contenido filosófico y ético-jurídico, considerándolo como la meta de una investigación encaminada a establecer el fundamento del derecho del Estado a cobrar los tributos.” (71) En este sentido, el concepto de causa tiene verdaderamente función de principio general de derecho tributario y resulta ser relevante y eficaz también en el terreno práctico, no tanto porque deba contraponerse o sobreponerse a la ley positiva, sino por indicar un criterio directo y fundamental a las personas que estén al frente de la aplicación o que quieran interpretar las leyes tributarias.

---

(71) Pugliese Mario, *Instituciones de derecho financiero*, 2ª. ed., México, Editorial Porrúa, 1976, pp. 229-231.

Desde un punto de vista más particular, el concepto de causa no es sino la relación entre los presupuestos objetivos para el nacimiento de la obligación tributaria y la ratio legis o, mejor dicho, la justificación de esa relación que necesariamente debe subsistir para que una obligación tributaria pueda nacer válidamente. En este sentido el concepto de causa de la obligación tributaria tiene, pues, un valor real y un sentido jurídico real, ya sea desde el punto de vista científico o práctico técnico, de manera que se justifica su colocación entre los elementos constitutivos de la obligación misma, entendiéndolo siempre, en lugar de un elemento de causalidad específica o de un principio desde cualquier aspecto conmutativo, como un concepto general ético y jurídico que dirige el desarrollo del fenómeno del impuesto en su más amplia significación.

Existen estudiosos del derecho que señalan que el fundamento inmediato de la obligación tributaria es la Ley, opinión con la que estamos totalmente de acuerdo. Una persona está obligada a pagar un impuesto porque la ley le impone esa obligación, pero ¿por qué el Estado puede dictar esas leyes estableciendo contribuciones?, es decir, exigiendo de los particulares la entrega de parte de su renta o de su fortuna, lo que constituye para ellos un sacrificio, al respecto dichos tratadistas señalan que:

“En realidad, el único fundamento de la obligación tributaria, es que el Estado tiene a su cargo tareas, atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad y que necesita medios económicos para realizarlas. Es decir, la justificación o el fundamento no es sólo la necesidad de dinero, sino propiamente la existencia de atribuciones, de tareas que explican esa necesidad de dinero.” (72)

---

(72) De La Garza, Sergio Francisco, op. cit., nota 17, pp. 545-570.



Estas tareas o atribuciones, lo dijimos en el capítulo inicial de esta tesis, dependen del pensamiento político dominante en la colectividad. Esto significa que si el Estado desarrolla atribuciones que corresponden al pensamiento político colectivo, el impuesto que establezca para cubrir los gastos necesarios estará en principio justificado, pero no lo estará en caso contrario.

En este sentido, el origen o causa de la obligación fiscal de ninguna manera puede ser de carácter consensual como en el derecho privado, sino por el contrario lo establece directamente la ley para sufragar un gasto destinado a un fin determinado por el Estado.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que nuestra Constitución, en su Artículo 31, fracción IV, habla solamente de la obligación que tienen los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, tanto de la Federación como de los Estados en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, pero al imponer esta obligación, de ninguna manera la relacionan con el derecho de propiedad que corresponde originalmente a la nación. No es necesario acudir a antiguas teorías de dominio eminente, ni a la consensualidad o voluntariedad del impuesto, la idea del impuesto tiene una justificación sencilla y clara: que el Estado tenga medios para cumplir sus funciones y que estos medios se los proporcionen, según sus fuerzas económicas, los individuos sobre los que tiene potestad; la razón del impuesto es la del gasto a que se aplica y la razón del gasto es la necesidad del fin a que se refiere. (73)

---

(73) Cfr. Tomo XXXIV, pág. 1360, Tesis aislada, Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tercera Sala.

Es oportuno comentar que el fenómeno de la tributación puede tener además un objeto diferente del estrictamente recaudatorio, toda vez que aquella concepción tradicional del ejercicio de la potestad tributaria con fines recaudatorios se ha superado en la actualidad, puesto que se establecen contribuciones con propósitos diversos, ya sea para regular la economía, como en el caso de los aranceles al comercio exterior y otros de carácter interno, o para producir efectos sociales respecto de ciertas tendencias, como disminuir el consumo de tabaco y alcohol o, como ya se comentó en el capítulo primero de esta tesis, para desalentar cierta actividad como es la comercialización de cerveza en envases no reutilizables. Estos fines se denominan como extrafiscales y son fundamentales en el manejo moderno de la política tributaria de un país.

#### **2.2.5. Diferencias respecto de las obligaciones privadas**

En virtud de lo comentado en el tema anterior sobre el origen no consensual de las obligaciones tributarias, es conveniente establecer cuáles son sus semejanzas y diferencias entre las obligaciones fiscales y las privadas para poder estar en posibilidad de distinguir cuando estamos frente de cada una.

Como principales semejanzas encontramos que en ambas obligaciones existen acreedor, deudor y objeto.

Como diferencias, señalamos las siguientes:

a) La obligación fiscal es de derecho público, o sea, que siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama del derecho positivo; en cambio, la obligación del derecho privado aunque se regula conforme a normas de esta rama del derecho, en ciertos casos se ve supeditada para su cumplimiento a normas del derecho público.

b) La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley; en cambio la obligación del derecho privado puede derivar de un contrato, de la ley, del delito, de la gestión de negocios, del enriquecimiento ilegítimo, del acto jurídico unilateral y del riesgo profesional.

c) En la obligación fiscal, el acreedor o sujeto activo siempre es el Estado; en la obligación del derecho privado el acreedor puede ser el Estado o un particular.

d) En la obligación fiscal la calidad de deudor o sujeto pasivo puede adquirirla una entidad desconocida para la obligación del derecho privado, tal es el caso de las agrupaciones que constituyen unidades económicas diversas de las de sus miembros pueden carecer de personalidad jurídica para el derecho privado.

e) La obligación fiscal tiene como finalidad recaudar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos; la obligación del derecho privado no, ya que lo que normalmente se busca es el lucro o ganancia.

f) La obligación fiscal sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo; la obligación del derecho privado puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos imputables a las dos partes, acreedor y deudor, como en el contrato; o bien, sólo al deudor, como en el acto jurídico unilateral o bien de la ley, como la patria potestad o la tutela legítima.

g) La obligación fiscal responsabiliza al tercero que interviene en la realización del hecho imponible, sea como representante legal o como mandatario del sujeto pasivo directo como responsable solidario; en la obligación del derecho privado, dicho tercero no adquiere para sí responsabilidad alguna, en el caso de que su representado no cumpla con la obligación.

h) En la obligación fiscal sustantiva o principal, el objeto es único y consiste siempre en dar. En la obligación de derecho privado el objeto de la obligación principal puede ser de dar, de hacer y de no hacer.

i) La obligación fiscal sustantiva, siendo de dar, sólo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie. La obligación de dar del derecho privado puede satisfacerse en dinero, en especie o en servicios.

Este criterio de diferenciación se encuentra apoyado en México por diversos autores, entre ellos por los maestros Emilio Margáin Manautou y Raúl Rodríguez Lobato, que señalan la necesidad de su existencia para saber cuando se trata de una obligación de derecho privado y cuando de derecho público.

### **2.3. Los sujetos de la obligación fiscal**

Siendo la obligación tributaria el contenido de una relación jurídica obligatoria, supone, como es natural, la existencia de dos sujetos: un acreedor y un deudor, es decir un sujeto activo y un sujeto pasivo de la obligación Tributaria, como veremos más adelante.

#### **2.3.1. El sujeto activo de la obligación fiscal**

Los sujetos activos de la obligación tributaria o fiscal se encuentran señalados en el Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y son los entes públicos titulares de un derecho legalmente establecido en contra de la persona obligada por disposición de orden público a cubrir determinadas prestaciones. El sujeto activo de la obligación tributada es de manera general el Estado (Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios), conforme a la competencia que la Carta Magna establece y que ya analizamos en el capítulo primero de esta tesis.

En toda relación jurídica el sujeto activo es quien tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación legal, en los términos fijados por la propia Ley. Sin embargo, en materia tributaria esta facultad no es discrecional, como en el derecho privado; aquí, por el contrario, se presenta como una facultad-obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no sólo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento, sino también la obligación de hacerlo. Esta afirmación tiene su base en dos aspectos fundamentales: la naturaleza de la deuda tributaria y la naturaleza del sujeto activo.

Con relación al primer aspecto encontramos que, el cobro del crédito tributario es de interés público, ya que toda la legislación tributaria tiende a regular la obtención de los recursos que el Estado requiere para hacer frente a sus gastos, por lo que la administración no puede renunciar a la obtención de aquello a que tiene derecho y necesita.

El segundo aspecto se fundamenta en el principio de que la autoridad sólo puede realizar aquello que la ley le autoriza, por lo que, al no estar facultada para dejar de cobrar determinadas contribuciones, no puede renunciar a ese derecho, pues de lo contrario violaría la ley.

### **2.3.2. Otros sujetos activos**

Señala la doctrina que además del Estado pueden existir otros sujetos activos de la obligación fiscal, cuya potestad tributaria está subordinada al propio Estado, ya que es necesaria la delegación mediante ley del ejercicio de la potestad y ésta sólo puede ejercerse en la medida y dentro de los límites específicamente fijados en la ley por el Estado.

Es el caso de determinados organismos independientes del Estado que colaboran con él en la administración pública realizando funciones originalmente atribuidas al Estado, como son, entre otras, la prestación de servicios públicos o sociales o la determinación y cobro de las contribuciones. Entonces, a fin de que estos organismos independientes cuenten con los recursos económicos que les permitan satisfacer sus necesidades financieras, el Estado autoriza al organismo a cobrar tributos, en los términos y dentro de los límites establecidos por la ley delegatoria del ejercicio de la potestad tributaria respectiva, en la esfera de una determinada circunscripción territorial o en la esfera de una determinada categoría económica.

Estos entes son los denominados de manera general “organismos fiscales autónomos”, ya que, no obstante sus características particulares, conforme a la ley tienen la facultad para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y, en algunos casos, llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando hablamos de estos conceptos, adquieren relevancia fundamental el Servicio de Administración Tributaria (SAT), este último órgano desconcentrado de la SHCP, encargado de aplicar la legislación fiscal y aduanera, creado mediante ley publicada el 15 de diciembre de 1995, vigente a partir del 1 de julio de 1997, el INFONAVIT, así como el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), organismo fiscal autónomo, que además de poder determinar los adeudos como el primero de los nombrados, tiene la facultad económico-coactiva, que se traduce en la posibilidad de ejecutar sus propias resoluciones.

### 2.3.3. El sujeto pasivo

Por otra parte, el sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada en favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal. A este respecto el Maestro Serra Rojas señala que “el sujeto pasivo de la relación tributaria es la persona física o la persona jurídica obligada al pago de un impuesto”, denominado comúnmente como contribuyente o causante. (74)

De acuerdo con el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación (CFF) las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Por otra parte, el artículo 27 del mismo ordenamiento en su párrafo primero establece otras obligaciones de carácter fiscal al establecer que las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y dar los avisos que establezca el reglamento de este Código. Asimismo, el CFF reconoce la distinción entre el sujeto pasivo principal o por adeudo propio, a quien llama simplemente contribuyente y a la categoría general de sujeto pasivo por adeudo ajeno, al que engloba con la expresión responsable solidario, a que se refiere el artículo 26 de dicho ordenamiento.

---

(74) Serra Rojas, Andrés, op. cit., nota 6, p. 44.

Cabe mencionar que en materia tributaria encontramos que la realización del hecho generador crea en favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones, tanto sustantivas como formales. Por tanto, tampoco es raro que respecto de ciertos tributos y en determinadas condiciones previstas por la ley, pueda darse la pluralidad de sujetos deudores respecto de los cuales, en forma indistinta, el Estado pueda exigir el pago de un mismo y único tributo.

El sujeto pasivo principal, por adeudo propio llamado también causante o contribuyente por muchas de nuestras leyes tributarias: es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imposables, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dichos sujetos por ser los que los realizan, sin embargo, como comentaremos a continuación existen otros sujetos también obligados legalmente a cumplir ciertos deberes fiscales.

#### **2.3.4. Otros sujetos pasivos**

Se ha discutido en la doctrina si además de las personas pueden ser sujetos pasivos de la obligación fiscal, las agrupaciones que constituyen una unidad económica diversa de sus miembros y que carecen de personalidad jurídica.



Sobre este problema, la doctrina ha aceptado históricamente la posibilidad de que las unidades económicas sean capaces de ser sujetos de derecho en materia tributaria y, por lo tanto, puedan reunir la calidad de sujeto pasivo de la obligación fiscal. Se sostiene que, aceptando que el sujeto de derecho se define como un centro de imputación de derechos y obligaciones, resulta que es estrecha la dicotomía tradicional de personas físicas y personas jurídicas, pues siempre que se esté frente a un centro de imputación de derechos y obligaciones, se estará frente a un sujeto de derecho, independientemente del tratamiento que les dé el derecho privado a propósito de la personalidad, por ello, se considera lógico y posible, jurídicamente, que los ordenamientos tributarios permitan que operen como elemento personal configurador del hecho imponible a las unidades económicas carentes de personalidad jurídica según otras ramas del derecho, pero que constituyen una entidad diferente a los miembros que la forman, y que se convierten, en sí mismas, en un centro de imputación de derechos y obligaciones, reconociéndoseles, así, el carácter de sujeto pasivo de la obligación fiscal.

En este sentido el CFF de 31 de diciembre de 1938 reconoció la existencia de las unidades económicas sin personalidad jurídica como sujetos de relaciones tributarias. Lo mismo sucedió con el artículo 13 del CFF de 30 de diciembre de 1967 el cual dispuso que también es sujeto pasivo cualquier agrupación que constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros; para la aplicación de las leyes fiscales se asimilan estas agrupaciones a las personas morales. Sin embargo, en la reforma de diciembre de 1980 del CFF se derogó el segundo párrafo del artículo 13, desapareciendo por tanto como sujetos pasivos tributarios las unidades económicas, sin embargo, siguieron subsistiendo en otros ordenamientos fiscales figuras como el fideicomiso y la sociedad en participación a las cuales el legislador establece diversas obligaciones fiscales, siendo por tanto sujetos pasivos de obligaciones fiscales.

La institución que comentamos no es extraña en el derecho tributario extranjero. Así se contienen normas acerca de estos entes colectivos en la Ordenanza Tributaria Alemana (artículo 11); en la Ley General Tributaria Española (artículo 33), en el Código Tributario Peruano (artículo 4) en el Código Tributario Nacional de Brasil (artículo 126), en la Ley Argentina Nacional (artículo 11,683), por lo que no es desusada dicha institución.

Por otra parte, cabe comentar que los Estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos, sin embargo, no quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados. También son sujetos pasivos de la obligación tributaria los establecimientos públicos y en aquellos organismos públicos con funciones descentralizadas del Estado, pero con personalidad jurídica propia.

### **2.3.5. El Estado, como sujeto pasivo del impuesto**

Ha habido indudablemente oposición a admitir que el Estado pueda ser deudor del impuesto. A primera vista es inconcebible, por considerar que se produciría una confusión al tener las dos calidades de acreedor y deudor, en la misma relación tributaria. Sin embargo, debe considerarse que los Estados Federales, los municipios y la Federación pueden ser sujetos activos o pasivos de una relación tributaria.

Al respecto algunos tratadistas extranjeros han señalado que el Estado puede ser sujeto pasivo de los impuestos que establezca soberanamente. Afirmando que “en definitiva, creemos que, salvo que exista una expresa disposición legal en contrario para un determinado impuesto, debe considerarse que el Estado puede ser sujeto pasivo de los impuestos establecidos por él mismo.” (75)

---

(75) Cfr. Berliri, Antonio, *Principios de derecho tributario*, tomo I, Madrid, Editorial Derecho Financiero, 1964, pp. 285 a 288.

El vigente Código Fiscal de la Federación reconoce expresamente como contribuyente a la Federación cuando dispone que ésta queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente. En este mismo sentido la Ley del Impuesto al Valor Agregado (artículo 3o) dispone que la Federación, los Estados y los Municipios deberán, en su caso, pagar el impuesto al valor agregado y trasladarlo, de acuerdo a los preceptos de dicha Ley. Por último, la Ley Aduanera vigente en su artículo 52, segundo párrafo dispone que la Federación, el Distrito Federal, los Estados, Municipios y entidades de la administración pública paraestatal, deberán pagar los impuestos al comercio exterior, no obstante que conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos.

Para saber cuándo, como regla general, pueden ser sujetos pasivos de la obligación tributaria las entidades públicas, debemos tener en cuenta la posición de la legislación mexicana frente al problema de la personalidad del Estado. Se han formulado sobre esta cuestión de manera general cuatro tesis: la que sostiene que el Estado tiene dos personalidades, una de derecho público y otra de derecho privado; la que sostiene que tiene una sola personalidad con dos aspectos; la que afirma que sólo tiene una personalidad de derecho privado y la que sostiene que no es necesario el concepto de personalidad del Estado.

La legislación y la jurisprudencia mexicanas aceptan la tesis de la doble personalidad, al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación expuso claramente su criterio en este sentido al señalar que doctrinalmente todos los autores convienen en que el Estado realiza a la par que actos en que aparece manifiesta su soberanía y su fuerza como poder para imponer a los particulares, personas físicas o morales, su voluntad, otros actos en los que se despoja de esos atributos y entra en el comercio jurídico con los propios particulares para hacer transacciones y convenios en el mismo plano que ellos; es decir, entra en relaciones con los particulares no pretendiendo imponer su voluntad, sino buscando el concurso de voluntades. (76)

Por su parte, el artículo 1o, segundo párrafo del actual Código Fiscal de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1981 como ya comentamos establece que la Federación sí está obligada a pagar contribuciones cuando las leyes lo señalen expresamente. En este sentido, el artículo 102 párrafo segundo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente señala que la Federación, los Estados, los Municipios y las instituciones que por Ley estén obligadas a entregar al gobierno federal el importe íntegro de su remanente de operación, sólo tendrán las obligaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo (obligaciones de retener y enterar el impuesto y exigir documentación que reúna requisitos fiscales) cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ello en términos de Ley. Este criterio es similar al del Código Fiscal de la Federación de abril de 1967 (artículo 16, fracción I) y continúa igual en el Código Fiscal de la Federación vigente.

---

(76) Cfr. A.R 471 /44, 7 de febrero de 1945, Compañía de Servicio de Agua y Drenaje de Monterrey, S.A., Tercera Sala.

### **2.3.6. Sujeto pasivo por adeudo ajeno (responsable solidario)**

Además del sujeto pasivo principal, la legislación fiscal atribuye a otras personas la obligación de realizar la prestación fiscal sin que esas personas realicen el hecho imponible. Estas personas pertenecen a varias categorías, pero doctrinalmente se agrupan dentro de la más general de sujetos pasivos por adeudo ajeno o responsables solidarios.

A diferencia de lo que sucede con el sujeto pasivo principal por adeudo propio, que puede ser determinado sin necesidad de norma alguna expresa por parte de la ley, ya que su calidad se deduce de la naturaleza misma del hecho imponible y porque respecto de él se da la capacidad contributiva que es el fundamento del tributo, los sujetos pasivos por deuda ajena son tales únicamente porque la ley tributaria expresamente los determina, pudiendo o no existir esa correlación de responsabilidad en el derecho privado.

Si la ley tributaria nada dijere al respecto, no podría desprenderse de una simple interpretación que esas personas tengan la obligación de pagar el impuesto. Por tanto, no puede haber sujetos pasivos por deuda ajena aquellos sujetos que la ley no los haya establecido así expresamente.

El CFF dispone en el artículo 26 que son responsables solidarios con los contribuyentes, entre otros supuestos, los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes hasta por el monto de dichas contribuciones, dentro de las cuales se incluyen los recargos. Además dispone en el artículo 6° que en el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuada no retenga o no haga el pago de la contraprestación relativa, el retenedor está obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido y que cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo los provee de los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

### **2.3.7. Relaciones entre el sujeto responsable y el pasivo principal**

Puesto que el sujeto pasivo con responsabilidad objetiva paga una deuda ajena, se crea una relación de carácter jurídico-privado entre ellos que permite el derecho de regreso, vía civil, en contra del sujeto pasivo principal para recuperar el impuesto pagado.

En este sentido, la Suprema Corte de la Nación ha reconocido tácitamente este derecho al señalar que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1o., 17 y 18-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, están obligadas al pago del tributo las personas físicas y morales que en territorio nacional, entre otras actividades, presten servicios independientes, encontrándose facultado el contribuyente para trasladar dicho impuesto a las personas que los reciban, debiéndose pagar el tributo en el momento en que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas

En virtud de lo anterior, cuando en un juicio se demanda el pago del impuesto al valor agregado, derivado de la condena al pago de diversas prestaciones que se encuentran gravadas con ese tributo, el actor no tiene que demostrar que previamente lo enteró a las autoridades fiscales para poder repercutirlo contra el demandado; en primer lugar, porque la obligación de enterar el impuesto a las autoridades fiscales surge hasta que recibe el pago de las contraprestaciones por los servicios prestados o de los intereses devengados y, en segundo término, porque el pago del impuesto reclamado en juicio es una prestación accesoria que depende de la procedencia de las prestaciones principales y si éstas se encuentran controvertidas en juicio, todavía no están plenamente determinadas ni cuantificadas, ya que para ello habrá que esperar el resultado del juicio. (77)

### **2.3.8. Eficacia de los pactos privados de desplazamiento del sujeto pasivo**

Se plantea en México el problema de la eficacia de los pactos particulares por los que se pretende sustituir el sujeto pasivo designado por la ley, por otra persona que resulta obligada con el fisco. En sí mismos, esos pactos no son ilícitos fiscalmente ya que no existe disposición que lo establezca, ni tampoco nulos ni anulables, por cuanto nada impide que en las relaciones económicas entre partes, éstas convengan entre sí la asunción de obligaciones respecto del pago del impuesto.

---

(77) Cfr. Contradicción de tesis 114/2002-PS entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero, Sexto y Octavo, todos en Materia Civil del Primer Circuito, 17 de marzo de 2004, Unanimidad de cuatro votos, Novena Época, pág. 488, IUS 181407.

La sustitución de sujetos por acuerdos privados no es oponible al fisco como acreedor, quien conserva la facultad de exigir el pago del sujeto indicado por la ley, con independencia de los contratos particulares y que el titular del beneficio sujeto al impuesto que impone a su contratante la obligación de hacerse cargo del impuesto mismo, reciba en realidad un beneficio adicional consiste en la liberación y transferencia del gravamen a la otra parte, con la consecuencia de que, para efecto del pago de impuestos, el beneficio (pago de impuestos) también se considerará ingreso gravable y, por tanto, sujeto a nuevo pago de contribuciones.

Un ejemplo lo constituye el caso del Decreto por el que se otorga un estímulo fiscal relacionado con el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 25 de junio de 2010, en el que se otorga un estímulo en el ISTUV a los fabricantes, ensambladores, distribuidores y comerciantes de automóviles nuevos que enajenen dichos vehículos, aún cuando por dicha Ley los sujetos del impuesto son los usuario o tenedores de dichos vehículos y no los enajenantes.

### **2.3.9. Clasificación de los sujetos pasivos**

Hemos visto ya que el contribuyente puede ser deudor o responsable directo o bien deudor o responsable indirecto, de donde se sigue que no todos adquieren la responsabilidad de la misma manera, es decir, la responsabilidad del sujeto pasivo puede provenir de distintos conceptos; puede ser que el sujeto pasivo haya dado origen directamente al crédito fiscal en concurrencia con otras personas o que haya sustituido al deudor original, ya sea voluntariamente o por imperio de la ley.



También la responsabilidad puede provenir del incumplimiento de una obligación que la ley impone o bien ser consecuencia de la adquisición de un objeto que se encuentra afecto al pago de un gravamen no cubierto por el deudor. Tomando en cuenta las situaciones mencionadas, el maestro Mario Pugliese, ha elaborado la siguiente clasificación en cuatro apartados:

- “a) Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa.
- b) Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto (propia y ajena) con responsabilidad directa.
- c) Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria, y
- d) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta.” (78)

La primera clasificación se refiere al caso del deudor directo del tributo o su causahabiente *mortis causa* o *inter vivos*, es decir, herederos, legatarios o donatarios a título universal o tratándose de personas morales, la que subsiste o se crea por fusión o escisión de sociedades.

La segunda clasificación es la referente al supuesto de las personas que, conforme a la ley, pueden disponer libremente no sólo de sus bienes, sino también de los de terceros, por lo tanto, la ley designa como responsable directo a quien tiene esa facultad, aunque el hecho generador lo haya realizado el tercero, pues por la disponibilidad de los bienes deberá cubrir el adeudo.

---

(78) Pugliese, Mario, *op. cit.*, nota 71, pp. 190 a 216.

La tercera clasificación se refiere a los copropietarios, ya que de cada uno se puede exigir el total del adeudo y no sólo la parte que le corresponde. Desde luego, se respeta su derecho a repetir contra los demás responsables.

La cuarta y última clasificación corresponde al caso de las personas que adquieren bienes afectos al pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad y respecto del cual el bien constituye la garantía objetiva; por ejemplo, la adquisición de un inmueble con adeudos pendientes por concepto de impuesto predial o territorial.

#### **2.3.10. La Capacidad del sujeto pasivo**

Como el concepto de sujeto pasivo del derecho tributario no coincide con el del derecho privado, tampoco son aplicables a aquél, los principios de la capacidad que este último ha elaborado. En el derecho privado es sujeto de derechos y obligaciones solamente quien tiene capacidad jurídica, por lo que ningún efecto de derecho producen los actos de los incapaces, salvo que sean realizados a través de los que ejercen la patria potestad o la tutela. En cambio, en el derecho tributario los actos de los incapaces sí producen consecuencias o efectos fiscales; la única limitación que encuentra el sujeto activo es el de que no puede agotar el procedimiento de ejecución sin que previamente se designe al incapaz de un tutor, para que en su nombre oponga las defensas que considere pertinentes, ya que, como en las demás ramas del derecho, se le niega personalidad; por sí mismo no podría acudir ante un tribunal en ejercicio de su defensa.

En este sentido se señala que quien tiene capacidad en el derecho privado, la tiene también en el derecho tributario, pero la capacidad de los entes que desconoce aquella rama del derecho, a los que la misma considera incapaces, la pueden poseer en el derecho tributario, pues basta ser titular de relaciones económicas para que se tenga capacidad tributaria. En materia fiscal, la naturaleza económica del hecho imponible explica el porqué es suficiente la capacidad de ser sujeto de la situación económica que representa capacidad contributiva, afirmando por algunos tratadistas que “la capacidad de ser contribuyente, o sea la capacidad jurídica tributaria no se identifica con la capacidad jurídica del derecho privado, sino que consiste en la posibilidad de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imponibles.” (79) Al respecto coincidimos con dicho criterio que la propia legislación tributaria mexicana ha reconocido en los fideicomisos, asociaciones en participación y las unidades económicas.

### **2.3.11. Los extranjeros**

Existe la discusión en relación a si las leyes fiscales mexicanas son aplicables a las personas extranjeras, es decir, si éstos están obligados a tributar en México cuando residen en el país, tienen establecimiento permanente en territorio nacional u obtienen ingresos provenientes de fuente de riqueza situada en territorio mexicano. Debemos señalar al respecto que el Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política del país únicamente señala que es obligación de los mexicanos contribuir, para los gastos públicos.

---

(79) Cfr. Jarach, Dino, *El hecho imponible*, 2ª. ed., Argentina, Bs.As., Editorial Abeledo-Perrot, 1943, p. 189.

A este respecto algunos autores opinan que “aún cuándo el precepto constitucional sólo se refiere a los mexicanos cuando establece la obligación, no prohíbe que se impongan a los extranjeros y, en consecuencia, puede hacerlo el legislador ordinario, ya que ello no significa que sea obligación exclusiva de los nacionales, pues ni esta disposición, ni ninguna otra de la misma Constitución prohíbe que los extranjeros tributen en México cuando residan en este país, en él tengan un establecimiento permanente o se encuentre en él la fuente de riqueza”. (80) Congruente con lo anterior se puede afirmar que el legislador puede válidamente establecer la hipótesis para gravar a los extranjeros adoptando alguno o todos los criterios de vinculación que hemos señalado.

A este respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido diversas tesis y jurisprudencia, en las que confirman el criterio anteriormente citado, señalando que si bien es verdad que el Artículo 33 constitucional, previene que los extranjeros tienen derecho a las garantías que otorga la Constitución Federal, también lo es que tanto los extranjeros como los nacionales, están obligados a acatar las leyes del país, sin que tal acatamiento implique una violación de esas garantías, ya que el mismo Artículo 33 faculta ampliamente al Ejecutivo de la Unión, para hacer abandonar el territorio nacional a todo extranjero cuya permanencia juzgue inconveniente e indudablemente lo es la resistencia a acatar las citadas leyes. (81)

---

(80) Flores Zavala, Ernesto, op. cit., nota 24, pp. 221-222.

(81) Cfr. Jurisprudencia Tomo VI, pág. 1720, 1993, Poder Judicial de la Federación.

Igualmente, haciendo referencia al principio de equidad, el Pleno de dicha Corte sostiene implícitamente la obligación de los extranjeros a pagar impuestos, al precisar que el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, establece que los impuestos deben ser proporcionales y equitativos. El impuesto sobre dividendos es equitativo al señalar que en el caso de sociedades extranjeras que operen en la República Mexicana, deben pagarlo sus agencias o sucursales en México, porque como los socios de las empresas extranjeras se encuentran en su país, es evidente que aun cuando perciban utilidades de sus empresas que operan en la República Mexicana, sin embargo, no pagarían el impuesto sobre esa utilidad, si no se estableciera esa prevención; mismo que sí pagan los socios de las empresas mexicanas. Establecer lo contrario resultaría lesivo a la equidad, pues se colocaría a las sociedades extranjeras y particularmente a sus socios, en un régimen de privilegios frente a socios de las empresas nacionales. (82)

#### **2.4. Objeto del tributo**

Al tratar este tema, el Licenciado Andrés Serra Rojas, distingue entre el objeto de la relación tributaria y el objeto del tributo mismo.

---

(82) Cfr. Jurisprudencia Tomo XL, pág. 26, Quinta Época, Poder Judicial de la Federación.

A este respecto señala que “teniendo en cuenta el planteamiento general ejecutado al tratar el concepto de obligación fiscal y su distinción de los otros deberes conexos que pueden derivar de la relación jurídico-tributaria, el objeto de la relación tributaria corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, al pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o lo entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie, en cambio el objeto del tributo, es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen: la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, condición de las personas mismas, y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo.” (83)

El objeto del tributo, pues, constituye el presupuesto de la obligación (fuente de riqueza); el objeto de la obligación es la prestación específica que deriva mediatamente de aquél. Dos cuestiones distintas, pero, indudablemente, vinculadas entre sí.

Otras definiciones que aclaran el concepto de objeto del tributo y lo distinguen del objeto de la obligación, son las siguientes:

El objeto del tributo es “el hecho o situación de la vida real que el legislador se propone someter a imposición, es el soporte material de la imposición, o dicho en otros términos, de uso más frecuente en el lenguaje fiscal, está constituido por la materia imponible.” (84)

---

(83) Serra Rojas, Andrés, op. cit., nota 6, p. 46.

(84) Cfr. Sainz De Buranja, Fernando, op. cit., nota 11, p. 83.

El objeto del impuesto es “la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal y que es frecuente que se considere como objeto del impuesto la cosa o acto a que está ligado el impuesto y que determina el deber real de satisfacerlo.” (85)

Por su parte, algunos autores opinan que el objeto de la obligación tributaria es la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago la extingue y el objeto del impuesto es lo que se grava, agregando que fuente es la actividad económica (la riqueza que puede ser el capital o renta, misma que puede ser gravada varias veces). Por otra parte, toda ley tributaria, sea que establezca un impuesto, contribución especial o una tasa, debe señalar en sus primeros preceptos, cuál es su objeto, señalando al respecto que por regla general, en el título de la ley se expresa ese objeto, lo que ella grava. (86)

En este sentido resulta claro cuál es el objeto de la obligación tributaria en las Leyes de los impuestos sobre la Renta, Especial sobre Producción y Servicios, al Valor Agregado, Empresarial a Tasa Única, y a los Depósitos en Efectivo.

En virtud de la anterior, podemos afirmar que el objeto del tributo es el elemento económico sobre el que se apoya el impuesto, en el cual toma su fuente, en forma directa o indirecta, este elemento puede ser la enajenación de bienes, la prestación de servicios, un producto, un capital, la renta. Por su parte, el objeto de la relación tributaria está constituido por una obligación de dar, a cargo del sujeto pasivo en beneficio del fisco. Esa obligación por regla general se traduce en una obligación de entregar una suma de dinero o efectuar una determinada conducta.

---

(85) Cfr. Flores Zavala, Ernesto, op. cit., nota 25, pp. 79 a 84.

(86) Cfr. Margáin Manautou, Emilio, op. cit., nota 44, p. 292.

En este último sentido la doctrina señala que “se llama genéricamente objeto de la obligación tributaria, la prestación que de manera legal puede exigir el acreedor al deudor. En el derecho privado este objeto reviste un triple carácter debido a que la prestación puede consistir en dar, hacer o no hacer, En cambio en el derecho fiscal, en donde se establecen relaciones de supra a subordinación entre el fisco como sujeto activo y el gobernado como sujeto pasivo, además de los anteriores, se identifica otro tipo de prestación que es la de tolerar o permitir.” (87) En este último caso el objeto de la obligación queda conformado por la conducta tolerante o permisible que deben adoptar las personas a que se someta a inspección, ya sea de mercancías, documentos, domicilios, o cualquier otro elemento que pueda proporcionar a la autoridad fiscal la certeza de que han cumplido con las disposiciones jurídicas que están obligadas a observar.

Cualquier situación de hecho es, en principio, susceptible de imposición; no obstante existe al respecto una cierta uniformidad en los sistemas tributarios, ya que el legislador se dirige preferentemente hacia aquellas situaciones económicas que por su generalidad y por su idoneidad para expresar la capacidad contributiva de los ciudadanos parecen las más indicadas para constituir el fundamento de la imposición.

---

(87) Mabarak Cerecedo, Doricela, op. cit., nota 62, p. 167.



## 2.5. La fuente del tributo

Cuando hablamos del fuentes del tributo, no nos estamos refiriendo a las fuentes del derecho en general que son de tres tipos: formales (los procesos de creación de las norma entre ellos la ley, la costumbre, los usos, la doctrina y la jurisprudencia), reales (los factores y elementos que determinan el contenido de las normas) o históricas (los documentos que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes), sino, como afirma el maestro Emilio Margáin Manautou, “a la actividad económica gravada por el legislador, la cual puede ser objeto de gravámenes.” (88)

Al respecto, diversos tratadistas señalan que la fuente del impuesto “Es el monto de los bienes o de la riqueza de donde se obtiene lo necesario para pagar el impuesto, puede ser la renta o el capital. En tanto el objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.” (89)

En materia imponible, la fuente impositiva es el elemento económico sobre el que se apoya el impuesto, ya sea un bien, un producto, un servicio, una renta, un capital.

Debe comentarse que existe teóricamente una separación entre la fuente y el objeto del impuesto; la fuente es la riqueza y el objeto es gravar esa riqueza o alguna de sus manifestaciones. La cerveza o la energía eléctrica constituyen la fuente del impuesto, pues significan una riqueza; el objeto del impuesto o tributo consiste en gravar alguna de las manifestaciones como puede ser la producción, la enajenación, la importación o el consumo.

---

(88) Cfr. Margáin Manautou, Emilio, op. cit., nota 44, p. 293.

(89) Flores Zavala, Ernesto, op. cit., nota 25, pp.130 y 128.

En México, la Dirección General de Planeación Hacendaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es el ejemplo de un organismo que se encarga de estudiar las fuentes probables de tributación o el desarrollo de las existentes y expresar la conveniencia de establecer nuevos impuestos.

## **2.6. Hecho imponible y el nacimiento de la obligación fiscal**

El hecho imponible de la obligación tributaria ha recibido varios nombres, como son: el de presupuesto, hecho generador, hecho imponible, hipótesis de incidencia tributaria, entre otros.

A este respecto el Licenciado Fernando Sáinz de Bujanda, define el presupuesto como el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria, es decir, como el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta. (90)

Otros autores llaman hipótesis de incidencia tributaria al hecho imponible, señalando que es “la descripción hipotética, contenida en la ley, del hecho apto a dar nacimiento a la obligación de entregar una cantidad de dinero al Estado.” (91)

En México se han usado más ampliamente las expresiones: hecho generador (quizá por haberse incluido dentro de la definición del impuesto en el artículo 29 del Código Fiscal de 1938) y en menor escala la de hecho imponible.

---

(90) Cfr. Sainz De Buranja, Fernando, op. cit., nota 11, pp. 794-842.

(91) Cfr. Ataliba, Geraldo, *Hipótesis de incidencia tributaria*, 2ª. Ed., San Poulo, 1975, Número 13.

Al presupuesto o hecho imponible se refiere el artículo 69 del CFF de 1981 cuando dispone que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

La hipótesis de incidencia o presupuesto, o hecho imponible, es primeramente la descripción de un hecho, es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho y, por tanto, un mero concepto, necesariamente abstracto; es un concepto lógico-jurídico.

La expresión "hecho imponible" coincide en su connotación, según algunos estudiosos de la materia, con el vocablo alemán *Tatbestand*, que ha sido traducido al español como situación de hecho, circunstancia de hecho o soporte fáctico, usado en la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919.

En la doctrina encontramos diferentes tendencias respecto de la identificación de la conducta que denominamos hecho generador y que en muchas ocasiones se confunde con el hecho imponible por lo que resulta necesario, concretar que se trata de dos aspectos de un mismo fenómeno de la tributación: el hecho imponible como la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo tanto, se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y, por otra parte, el hecho generador, como la realización concreta del supuesto previsto en la norma, que dará lugar a la obligación tributaria en general, de dar, hacer o no hacer.

El hecho imponible es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria y el hecho generador es una conducta fáctica que al adecuarse al supuesto genérico de la norma origina la obligación tributaria en general.

Lo anterior es sumamente importante, ya que el hecho generador determina:

- a) El momento en que nace la obligación tributaria principal.
- b) El sujeto pasivo principal.
- c) Los conceptos de incidencia, no incidencia y exención.
- d) El régimen jurídico de la obligación tributaria: alícuota, base de cálculo, exenciones, entre otras.
- e) La distinción de los tributos in genere.
- f) La distinción de los tributos en especie.
- g) La clasificación de los impuestos en directos e indirectos.
- h) Da el criterio para la interpretación de la ley tributaria.
- i) Puede establecer los casos concretos de evasión o elusiones fiscales.

Concuerdan con los efectos antes citados y la trascendencia de la teoría del hecho imponible, los maestros Antonio Jiménez González, Dino Jarach, Andrés Serra Rojas y Sergio Francisco de la Garza, en los libros citados anteriormente.

### 2.6.1. Nacimiento de las obligaciones fiscales

De acuerdo con la doctrina civilista de las obligaciones, éstas nacen bien de la voluntad del obligado o bien de la voluntad de la ley, en el primer caso se está ante las obligaciones denominadas voluntarias o consensuales y en el segundo frente a las legales o ex lege.

Dentro del anterior contexto doctrinario puede afirmarse que la obligación tributaria atendiendo a su fuente, pertenece a la categoría de las obligaciones ex lege, es decir, surge por determinación de la ley una vez que se realiza el supuesto previsto en ella, por tanto, en el campo de la obligación tributaria la voluntad del sujeto deudor y obligado carece de toda relevancia constitutiva de la obligación.

El legislador mexicano es receptivo a tal doctrina cuando establece en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

El hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley. A este respecto el maestro Flores Zavala señala que la obligación fiscal nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal. (92)

---

(92) Cfr. Flores Zavala, Ernesto, op. cit., nota 25, pp. 129-130.

La doctrina señala que “el momento del nacimiento de la obligación fiscal es sumamente importante porque permite distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, como son la presentación de declaraciones, determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular, practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja, conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición y determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes, la época de pago y exigibilidad de la obligación fiscal y, por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción y determinar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación.” (93) Consideramos acertada la opinión que los maestros De la Garza, Sainz De Bujanda y Dino Jarach, entre otros, realizan sobre la importancia e implicaciones de la determinación del nacimiento de la obligación fiscal, ya que a partir de ese momento es posible precisar el sujeto pasivo, su régimen jurídico, sus obligaciones y demás consecuencias jurídicas a que nos hemos referido en el apartado anterior.

---

(93) Sainz De Bujanda, Fernando, op. cit., nota 11, p. 120.

### **2.6.2. Casos en que varían los momentos de nacimiento y de pago de la obligación tributaria**

Así como encontramos leyes impositivas con distintos momentos de causación, también hallamos que no siempre coinciden en ellas las épocas de pago del gravamen, ahora bien, ¿por qué no coinciden en todos los impuestos el momento de causación con la época de pago?, Ello es debido a que no todas las leyes impositivas son de idéntica naturaleza, ni todos los hechos o actos que generan el crédito fiscal son susceptibles del mismo control por parte del fisco, razones por las cuales el legislador ha escogido diversos instantes para hacerse el pago de los tributos.

Al respecto la doctrina afirma que “la relación tributaria nace en el momento en que se presentan las situaciones abstractas que establece la ley, o sea, cuando se hace concreta la situación establecida por el legislador, es en ese instante cuando se genera el crédito fiscal, sin embargo no necesariamente nace también en este momento la obligación de pagar el gravamen, ya que son dos instantes distintos en la vida de la relación tributaria; porque puede existir ya el crédito fiscal y sin embargo, no nace todavía la obligación de pagarlo; porque puede existir obligación de pagar el gravamen y no haber nacido aún el crédito fiscal; pudiéndose presentar, por último el caso en que coincidan las dos situaciones, o sea, que en el momento en que se genera el crédito fiscal, en ese mismo instante nazca también la obligación de pagar. (94)

---

(94) Cfr. López Velarde Guillermo, *Apuntes de un segundo curso de derecho administrativo*, México, UNAM, facultad de jurisprudencia, 1954, pp. 219 a 220.

En virtud de lo anterior, distinguimos los siguientes casos:

- a) El gravamen es exigible (se paga) antes de que nazca la obligación tributaria.
- b) El gravamen es exigible (se paga) después de que nace la obligación tributaria.
- c) El gravamen es exigible (se paga) en el instante en que nace la obligación tributaria.

En el primer caso, primero se paga el crédito fiscal y después se realizan los actos generadores del mismo. Por regla general esto lo encontramos consignado en aquellos impuestos que tienen por objeto el cobro del impuesto sobre mercancías de difícil control, como en los impuestos a la exportación.

En el segundo caso, primero se realizan los actos de causación que dan origen al nacimiento del crédito fiscal y después se paga éste. Como por ejemplo tenemos el impuesto sobre la renta de las personas morales, el impuesto especial sobre producción y servicios, así como el impuesto al valor agregado.

En el tercer caso, coinciden los momentos de pago y de causación, con lo que el gravamen se paga en el momento en que se realizan los actos que dan origen al nacimiento del crédito fiscal, como en el caso del impuesto a los depósitos en efectivo.



## 2.7. La exigibilidad de la obligación fiscal

La exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago que señala la ley, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo.

En México, el actual Código Fiscal de la Federación no prevé expresamente el concepto de exigibilidad, como sí lo hacía el anterior Código de 1966, cuyo artículo 19 establecía que la falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o plazo establecido en las disposiciones respectivas, determinaba que el crédito fuera exigible. Sin embargo, el concepto de exigibilidad está implícito en la disposición contenida en el primer párrafo del artículo 145 del citado ordenamiento que establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Igualmente, son exigibles el cumplimiento de las demás obligaciones fiscales (o formales) previendo el citado ordenamiento una serie de sanciones y multas en caso de incumplimiento o retraso.

La diferencia que existe entre nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria debe precisarse con claridad. El nacimiento consiste en la aparición o establecimiento de un vínculo entre el acreedor y el deudor. La exigibilidad, por el contrario, consiste en que el ente público, titular del crédito tributario, esté legalmente facultado para compeler, coactivamente al deudor del tributo al pago de la prestación.

Debe entenderse que el pago del crédito es exigible coactivamente por la autoridad fiscal cuando ha transcurrido el plazo que la Ley establece para hacerlo y no se ha hecho.

El artículo 6º del Código Fiscal de la Federación dispone en qué momento deben hacerse los pagos, transcurridos los cuales se hace exigible el pago. La regla general es que el pago se haga en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago debe hacerse mediante declaración que se presente ante las oficinas autorizadas, dentro de los plazos que a continuación se indican:

I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en la ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, los retenedores y los recaudadores las deben enterar a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato, posterior al de la terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

Concuerdan con lo antes expuesto, los Licenciados Rodríguez Lobato y Francisco de la Garza en sus obras anteriormente citadas, al reconocer la posibilidad del Estado de hacer efectiva coactivamente la obligación fiscal, en virtud de no haber sido satisfecha durante la época de pago siendo exigible.

### **2.7.1. Hechos instantáneos**

En los hechos instantáneos, el legislador es libre para hacer coincidir la exigibilidad de la obligación con la causación de la misma. Pero también puede dar un plazo para el cumplimiento de la obligación, o incluso puede establecer periodos, pero en cuanto a la exigibilidad y no a la causación.

### **2.7.2. Hechos periódicos o permanentes**

En los hechos periódicos y en los permanentes, el legislador al ejercitar las diversas opciones que le puedan asistir, establecerá el momento de exigibilidad, pudiendo coincidir con el inicio del periodo o fracciones en el periodo o bien al concluir el periodo.

### **2.7.3. Ejecución**

Dentro de la parte final del proceso fiscal encontramos la relativa al cobro coactivo de las contribuciones, determinadas por la autoridad fiscal conforme al procedimiento establecido por las leyes tributarias o autodeterminadas por el propio contribuyente.

El artículo 6º del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran y deberán determinarse por los contribuyentes o por la autoridad fiscal de acuerdo a las disposiciones vigentes en el momento de su causación y pagarse en la fecha o dentro del plazo señalados en las disposiciones respectivas.

En el caso de que el contribuyente no pague las citadas contribuciones dentro del plazo indicado, las autoridades ejercerán sus facultades de fiscalización para determinar el monto omitido y deberán ser pagadas, por regla general, dentro de los 45 días siguientes a que haya surtido efectos la notificación correspondiente, como lo establece el artículo 65 del citado ordenamiento. En caso de que el crédito subsista por falta de pago, la autoridad fiscal está obligada a aplicar el Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE), en uso de su facultad Económica-Coactiva.

El denominado PAE constituye uno de los aspectos más importantes de los privilegios del fisco federal frente a los contribuyentes. La denominada vía ejecutiva permite a la autoridad fiscal de manera directa, sin necesidad de requerir la participación de ninguna autoridad judicial, ni de ninguna otra naturaleza, pueda trabar embargo sobre los bienes del deudor, rematarlos y el producto de la venta o adjudicación, aplicarlo al pago de los créditos fiscales adeudados, con sus accesorios legales correspondientes.

Concuerta con lo anterior la opinión del maestro Nava Negrete, en el sentido de que en el acto administrativo ejecutoriedad significa que puede llevarse a efecto o hacerse efectivo por sí mismo; no requiere que intervenga o interceda un órgano jurisdiccional. Apoya esta condición del acto un atributo que le es reconocido por la doctrina, la legislación y la jurisprudencia de los tribunales, la presunción de legalidad. (95)

Cabe comentar que la existencia de la facultad económico-coactiva fue en el siglo XIX objeto de argumentaciones aisladas en su contra, que le califican de anticonstitucional, en especial por considerar que es violatoria de las garantías consagradas en los Artículos 14 y 17 Constitucionales, ya que la autoridad administrativa priva de bienes, propiedades, posesiones o derechos a los contribuyentes, sin juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, por lo que la autoridad fiscal se hace justicia por sí misma.

Dichas argumentaciones fueron echadas abajo por la Suprema Corte de Justicia de la Nación con base en los ilustres razonamientos sostenidos por el Licenciado Ignacio L. Vallarta en 1870, al señalar, principalmente, que de acuerdo a la teoría de división de poderes corresponde al Ejecutivo la facultad de ejecutar las leyes que expida el Congreso.

---

(95) Cfr. Nava Negrete, Alfonso, *Derecho administrativo mexicano*, México, Fondo de Cultura Económica, 3ra. Edición, 2007, p. 557.

En consecuencia, no es correcto que ese poder tenga que acudir a otro de igual rango, como es el Judicial, para hacer efectivo un ingreso público de carácter fiscal, cuando el deudor se resiste a su pago, pues los créditos fiscales, por ser créditos de derecho público participan de una naturaleza diferente a la que tienen los créditos civiles, no violentándose ninguna garantía individual al hacer efectivo dicho crédito por la vía ejecutiva puesto que el procedimiento se inicia hasta que transcurre el plazo establecido por las leyes fiscales para que el gobernado pueda hacer valer sus defensas.

Los actos administrativos, como ya indicamos, pueden ejecutarse por los órganos de la propia Administración, desde luego aquellos que impliquen actos necesarios para llevar a cabo su realización fáctico-jurídica, pues habrá otros que no requieran esa ejecución, como los declarativos.

En el derecho fiscal mexicano el Procedimiento Administrativo de Ejecución se encuentra regulado en el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 145 a 196-B (capítulo III del título V) y 60 a 76 del Reglamento de dicho Código.

## **CAPITULO TERCERO**

### **3. Medios tecnológicos para el cumplimiento de obligaciones**

#### **3.1. Marco referencial**

En términos generales, la comunicación es el proceso mediante el cual un individuo transmite un mensaje a otro utilizando diferentes vías o medios para conseguirlo, en su primera fase los medios de comunicación que empleaba el hombre para ponerse en contacto con los demás iban de acuerdo a las condiciones naturales que lo rodeaban, tal es el caso de las señales de humo, palomas mensajeras, sonidos producidos con tambores, entre otros, en la segunda fase se conforma con la aparición de inventos tales como la imprenta, el telégrafo, el fax, el teléfono, de estos tres últimos hablaremos más adelante, así como la radio, la televisión y el cine y, finalmente, en la tercera etapa de esta evolución se encuentra marcada por la aparición de los enlaces entre redes de computadoras a través de internet, haciendo que esta última etapa es la que conforma a las comunicaciones modernas, caracterizadas por la inmediatez y la calidad de la información que son capaces de transmitir a cualquier parte del mundo.

Estos medios tecnológicos se han utilizado de diversas maneras, desde el simple envío de contratos hasta la confirmación de la celebración de los mismos por medios electrónicos.

La principal característica de las comunicaciones modernas de la tercera etapa antes mencionada radica en que son capaces de transmitir mensajes hablados, sonidos, imágenes y señales convencionales a una gran distancia de forma casi instantánea. Las telecomunicaciones han logrado acercar a los hombres, ya sea a través de un satélite, por medio de sistemas celulares y, principalmente, mediante Internet o redes de computadoras en todo el mundo.

Las comunicaciones modernas no sólo se limitan a un sólo tipo de información, sino también proveen al receptor de señales inteligentes, llamadas así debido a que son capaces de transmitir desde voz, datos y video hasta imágenes fijas, por medio de ondas electromagnéticas que se transmiten a través del espectro radioeléctrico (que está por encima de las frecuencias audibles, pero por debajo de las visibles) e incluso mediante ondas con frecuencia de luz, permitiendo de esta manera el comercio electrónico.

El fenómeno conocido como la globalización y la contratación electrónica a través de las denominadas autopistas de la información, afirma Jesús Ignacio Fernández, “han abierto nuevos cauces a los mercados entre particulares que, al igual que entusiasman por lo novedosas, asustan o retraen por los riesgos (al menos, potenciales riesgos); sin que ello sea óbice para que la contratación electrónica aumente día a día en proporciones geométricas, lo cual corresponde al signo de los tiempos, en los que la celeridad y la economía son valores perentorios, dentro de la estructura negocial.” (96)

---

(96) Cfr. Fernández Domingo, Jesús Ignacio, *Algunas notas acerca de la contratación y el comercio*, Madrid, España, Revista Nueva Era, 2001, p. 240.



En cualquier caso, en todos esos ámbitos, la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y, en especial, de Internet, como instrumentos de desarrollo del comercio electrónico, permiten nuevas oportunidades de negocios, una mayor competitividad, una reducción de costos y una mayor celeridad en el desarrollo de las relaciones comerciales.

En este contexto, el Derecho no pierde ni perderá nunca su esencia principalmente organizativa, ni su base normativa, por lo que, en este entorno, el Estado vio la necesidad de regular el proceso informático-cibernético y señalar las modificaciones precisas para su uso, acoplamiento, compatibilidad y regulación, que ofreciera seguridad jurídica a las contratantes. Estas ideas fueron asumidas hacia la década de los ochenta del siglo pasado, por recomendación de las Naciones Unidas y el Consejo europeo y ese espíritu ha inspirado las reformas en México efectuadas a principios del año 2000, conduciendo al país a integrar las nuevas tecnologías entre los parámetros o criterios de metodología jurídica.

Debido al crecimiento del comercio electrónico por Internet, México ha establecido diversas Técnicas de la Información y comunicación (TIC) que constituyen el soporte de la última fase del Derecho de la contratación en materia electrónica e inclusive en el cumplimiento de obligaciones fiscales, desarrollada al compás de la tendencia económica-empresarial hacia la globalización. La contratación por medios electrónicos, los medios de prueba y su uso en el ámbito legal es una realidad que se desarrolla a pasos agigantados, tanto desde el ámbito mercantil como civil, fiscal, procesal, entre otros, para adentrarse, en todos los espacios de nuestra vida diaria, representados por el trabajo, la educación o el entretenimiento.

La Red abierta denominada Internet, también llamada Red de Redes, ha hecho posible que las personas e instituciones que habitamos el planeta constituya una comunidad global unida en el tiempo y en la distancia que requiere una regulación legal precisa y flexible.

A continuación analizaremos históricamente los principales medios de comunicación que a nivel mundial se han utilizado que tienen repercusiones en el ámbito legal, así como su regulación legislativa en México y las principales tesis que al respecto ha emitido la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

### **3.2. El Telégrafo**

El telégrafo eléctrico fue uno de los primeros inventos que surgieron de las aplicaciones de los descubrimientos de André-Marie Ampere y Michael Faraday. El telégrafo moderno que empezó a usarse a partir de 1837, es un aparato que transmite mensajes codificados a larga distancia mediante impulsos eléctricos que circulan a través de un cable conductor. (97)

Etimológicamente la palabra telégrafo proviene de "tele", que en griego significa lejos y de "graphein", que quiere decir escribir, es decir escribir desde lejos o a distancia.

Si bien, a mediados del siglo XVIII, ya se había demostrado que la electricidad podía transmitirse a través de un alambre de longitud considerable, a nadie se le ocurrió que este hallazgo proporcionaría un medio para la transmisión rápida de señales o datos.

---

(97) Cfr. Braun, Eliezer, "El Telégrafo", La Ciencia para Todos. Biblioteca Digital, Instituto Latinoamericano de la Comunicación Educativa, México, septiembre de 2013, [http://bibliotecadigital.ilce.edu.mx/sites/ciencia/volumen3/ciencia3/112/htm/sec\\_10.htm](http://bibliotecadigital.ilce.edu.mx/sites/ciencia/volumen3/ciencia3/112/htm/sec_10.htm)

A lo largo de la historia humana ya se habían usado diferentes sistemas para comunicarse a larga distancia, desde las señales de humo hasta las ópticas. Sin embargo, no fue sino hasta el advenimiento de los descubrimientos electromagnéticos ocurridos en el primer tercio del siglo XIX, que se dispuso de un método científico, económico y seguro para la telecomunicación.

Los primeros equipos eléctricos para transmisión telegráfica fueron inventados por el estadounidense Samuel Finley Breese Morse (Samuel Morse) en 1836, y al año siguiente por el físico inglés Charles Wheatstone en colaboración con el ingeniero inglés Sir William F. Cooke.

En 1844, Samuel Morse, a quien se considera el padre del telégrafo, se dio cuenta que al interrumpir el paso de electricidad por un circuito, se llegaba a producir un tipo de fulgor. Por ello, pensó que por medio de estas interrupciones, se podía lograr crear un medio de comunicación. Después de perfeccionar varios prototipos, cuya primera versión consistía simplemente en una batería y un electroimán, el 8 de febrero de 1838, Morse presentó su invento a la comunidad científica en el Instituto Franklin de Philadelphia.

Morse dedicó su vida al desarrollo y mejoramiento del telégrafo, su entusiasmo logró que el Congreso de los Estados Unidos, le entregara una donación de \$30,000.00 dólares, para desarrollar un cableado de 60 kilómetros, desde la ciudad de Baltimore a la de Washington; el primer telegrama usando esta infraestructura se transmitió el 24 de mayo de 1844, utilizándose el Código Morse.

Este código transmitía mensajes mediante impulsos eléctricos consistente en una combinación de puntos y rayas, en donde la duración del punto es una unidad y la de la raya es de tres unidades. A cada letra del alfabeto o número arábigo le fue asignado convencionalmente una combinación predeterminada de puntos y rayas. La transmisión de una unidad de información significa que durante ese tiempo un operador está conectado, cerrando y abriendo el circuito eléctrico y recibiendo o enviando información.

El aparato de Morse, tenía forma de conmutador eléctrico, mediante la presión de los dedos, permitía el paso de la corriente durante un lapso determinado y a continuación la anulaba. El receptor original disponía de un registro, consistente en un puntero controlado electromagnéticamente que dibujaba trazos en una cinta de papel que giraba sobre un cilindro.

Morse descubrió que las señales sólo podían transmitirse correctamente a unos 32 kilómetros (Kms.). A distancias mayores, las señales se hacían demasiado débiles para poder registrarlas. Morse y sus colaboradores desarrollaron un aparato de relevadores que se podía acoplar a la línea telegráfica a unos 32 kms. de la estación emisora de señales a fin de repetirlas automáticamente y enviarlas otros 32 kms. más allá.

Cabe comentar que Morse no estuvo ajeno a problemas de derechos intelectuales por la creación del telégrafo, ya que no estaba claro en aquella época a quién atribuir esta invención. Muchas otras personas, como ya comentamos, habían desarrollado tecnologías similares, por lo mismo, para ser reconocido como el inventor de este dispositivo, se vio envuelto en varios litigios. Fue hasta el año de 1854 cuando la Corte Suprema de los Estados Unidos dictamina a favor de Samuel Morse como el inventor del primer telégrafo.

Algunos años después de que Morse hubiera desarrollado su equipo receptor y lo hubiera exhibido de forma satisfactoria, los operadores telegráficos descubrieron que resultaba posible diferenciar entre los puntos y las rayas por el simple sonido, cayendo en desuso desde entonces el aparato original de registro de Morse.

Finalmente, debe mencionarse que hacia mediados de ese siglo se presentó la necesidad de ampliar la red telegráfica entre Europa y América. Fue gracias al gran talento de uno de los más eminentes físicos de la época, el inglés Sir William Thomson Kelvin (1824-1907), que se hicieron los estudios necesarios para instalar en 1866 el primer cable trasatlántico que conectó a Wall Street en Nueva York con la ciudad de Londres, en Inglaterra.

En México el artículo 9 de la Ley Federal de Telecomunicaciones establece que la prestación de los servicios públicos de telégrafos y radiotelegrafía, queda reservada exclusivamente al Estado.

El tema jurídico del uso del telégrafo se encuentra normado en diversos ordenamientos como la Ley de Amparo, (para el caso de la presentación y la ratificación de demandas de amparo), el Reglamento de las Juntas Federales de Conciliación (tratándose de notificaciones) y el Código Federal de Procedimientos Penales (para la formulación de querellas), entre otros, habiendo sido necesario la intervención de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para determinar la interpretación y alcance de los ordenamientos aludidos en las materias mencionadas.

En materia de Demanda de Amparo vía telegráfica esta opción estuvo vigente hasta antes de la entrada en vigor de la Nueva Ley de Amparo el 3 de abril de 2013 y al respecto la Suprema Corte había señalado que en casos que no admitieran demora, la petición del amparo y la suspensión del acto reclamado podía hacerse por telégrafo, siempre que el agraviado encontrara algún inconveniente en la justicia local, para que ésta pudiera comenzar a conocer del juicio, debiendo llenarse los requisitos que la ley preveía y bajo las sanciones y salvedades señaladas por la misma. (98)

Igualmente ha señalado que conforme lo dispone el Reglamento de las Juntas Federales de Conciliación, si se ha celebrado la audiencia de pruebas ante la Junta regional, con la presencia de ambas partes, se dictará de oficio resolución, en el sentido de declarar abierto el periodo de arbitraje y dicha notificación se hará personalmente a las partes; y si una de ellas no reside en el lugar donde la Junta funciona, la notificación debe hacerse por correo certificado, por entrega inmediata y acuse de recibo, por telégrafo, o por conducto del inspector del trabajo correspondiente y si no se cumple con estos requisitos, no se llenan los que exigen los preceptos relativos del Reglamento de las Juntas y, por tanto, se considera que interesado hubiera tenido oportunidad para que mejorara sus probanzas y alegara de su derecho, por lo que se le priva de derecho a una legítima defensa, violando, en su perjuicio, las garantías consignadas en el Artículo 14 constitucional. (99)

---

(98) Cfr. Queja en materia penal, Barbosa Luis G, 18 de marzo de 1921, Unanimidad de ocho votos, Número de registro 287,70, Tesis Aislada, Materia Común, Quinta Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Tomo VIII, pág. 590.

(99) Cfr. Amparo administrativo en revisión 2946/30, Laffan Federico, 21 de julio de 1932, Unanimidad de cuatro votos, Relator: Arturo Cisneros Campos, Número de registro 383,837, Tesis Aislada, Materia Laboral, Quinta Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, XXXV, pág. 1455.

Respecto del medio empleado para hacerlo saber al agraviado el acto reclamado, la Corte ha señalado que si el telégrafo o el teléfono fueron el medio empleado para transmitir una orden, evidentemente con pruebas de la existencia de esta notificación, que es lo esencial para los intereses de la quejosa, es suficiente para tener por no ciertos los actos reclamados. (100)

Finalmente, el citado órgano judicial federal ha señalado que la querrela formulada por el Procurador Fiscal de la Federación es legal que lo haga por telégrafo, tomando en consideración que para que se admita la transmisión de un telegrama oficial, las administraciones de telégrafo exigen que el documento en donde existe el texto a transmitir se encuentre firmado por el suscriptor y sellado por la oficina respectiva, debe estimarse satisfecho el requisito de procedibilidad previsto en el artículo 113 del Código Federal de Procedimientos Penales, si en el proceso obra un telegrama suscrito por el Procurador Fiscal de la Federación, dirigido al agente del Ministerio Público Federal, en el que manifiesta que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, formula declaratoria de perjuicio y querrela en contra del quejoso, por los delitos previstos en el artículo 92 fracciones I y II del Código Fiscal de la Federación con base en el artículo 10 fracción XVIII del reglamento interior de esa Secretaría y se puntualizan los hechos en que se hace consistir el delito. (101)

---

(100) Cfr. Amparo en revisión 7282/59, Empresa de Transportes Cuernavaca-Cuautla-Axochiapan-Jojutla y Anexas "Estrella Roja", 4 de mayo de 1960, Unanimidad de cuatro votos, Ponente: Rafael Matos Escobedo, Número de Registro 267,91, Tesis Aislada, Materia Común, Sexta Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, Tercera Parte, XXXV, pág. 9.

(101) Cfr. Amparo directo 176/87, Juan Eutimio González, 17 de febrero de 1988, Unanimidad de votos, Ponente: Alfonso Núñez Salas, Secretario: Jesús Rentería Dávalos, Número de Registro 800,182, Tesis Aislada, Materia Penal, Octava Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación, I, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1988, pág. 571.

Debe comentarse que el uso del telégrafo en materia fiscal no fue utilizado para el cumplimiento de obligaciones fiscales, ya que únicamente se encontraba regulado en la parte relativa a las notificaciones de diversas resoluciones, así en el Código Fiscal de la Federación (CFF) de 1966, se regulaba únicamente en la parte relativa a las notificaciones de diversas resoluciones, al señalarse en el artículo 99 que los acuerdos distintos de los citatorios, emplazamientos, solicitudes de informes o documentos y de acuerdos administrativos que puedan ser recurridos que tengan que notificarse personalmente o entregarse por mensajero o por correo certificado con acuse de recibo o mediante edictos, en el caso de que la persona a quien deba notificarse haya desaparecido, se ignore su domicilio o se encuentre en el extranjero sin haber dejado representante legal acreditado ante las autoridades fiscales, podrán ser notificados por medio del telegrama.

### **3.3. El télex**

La historia del télex se remonta a 1920, la era de los teletipos. Un teletipo (TTY acrónimo actual por la lengua inglesa), télex o radioteletipo, es un dispositivo telegráfico de transmisión de datos, utilizado durante principios del siglo XX para enviar y recibir mensajes mecanografiados punto a punto a través de un canal de comunicación simple, a menudo un par de cables de telégrafo. Los términos marca (Mark) y espacio (space) describen niveles lógicos en un circuito de teletipo. (102)

---

(102) Cfr. Barzanallana, Rafael, “Historia de la Informática”, Asignatura Introducción a la Informática. Universidad de Murcia, capítulo 4, agosto, 2013, <http://www.um.es/docencia/barzana/11/li04.html>



El modo nativo de comunicación consistía en un simple circuito en serie de corriente continua que se interrumpe en forma similar a como un disco o dial de teléfono interrumpía la señal telefónica. La condición marca se daba con el circuito cerrado, y la de espacio con el circuito abierto. El comienzo de un carácter se indica por un espacio. Los bits de parada son marca. Cuando se interrumpe la línea, el ciclo del teletipo continúa pero no imprime, porque recibe únicamente ceros, el carácter ASCII (o Baudot) "NULL".

El sistema télex permite a sus abonados enviar mensajes y datos directamente a otros abonados y, a través de redes de operadoras internacionales, a otras partes del mundo. Los abonados de télex también pueden enviar mensajes a los no abonados a través de centros especializados de comunicaciones que hacen llegar los mensajes en forma de telegramas.

Los teletipos se conectaban frecuentemente a equipos de perforación de cintas de papel, lo que permitía con los lectores apropiados reenviar mensajes recibidos sobre otros circuitos. Con esta tecnología se desarrollaron complejas redes de comunicación militar y comercial, donde los centros de mensajes tenían largas filas de equipos conectados. Muchos teletipos permitían componer mensajes fuera de línea, perforándolos en el sistema de cintas para su posterior envío, lo que permitía la transmisión a una velocidad superior a la que podía teclear directamente y de forma continua un operador. (103)

---

(103) Ramírez, Oscar I., "Télex", Teleinformatica, UAT. Febrero 2012, <http://teleinformaticauatiroel.blogspot.mx/2012/02/un-actual-por-la-lenguaoriginal-un.html>

En México el tema jurídico del uso del télex se encuentra normado en diversos ordenamientos como el Código Fiscal de la Federación (en el caso de declaratoria de perjuicio por contrabando), la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito (tratándose de notificaciones), la Ley del Mercado de Valores (en el caso de pruebas) y la Ley de Amparo (tratándose de la presentación de demandas), entre otros ordenamientos, habiendo sido necesario la intervención de los Tribunales Colegiados, para determinar mediante tesis, la interpretación y alcance de los ordenamientos aludidos en las materias mencionadas.

En este sentido la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que tratándose la declaratoria de perjuicio a que se refiere el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, respecto del delito de contrabando a la importación, previsto por el diverso numeral 102, fracción II, del propio código, es jurídicamente válida cuando se realiza vía télex, no obstante que dicho medio de comunicación no esté regulado por el Código Federal de Procedimientos Penales, pues este debe considerarse idóneo para tal efecto, ya que constituye un avance tecnológico eficaz, cuyo uso oficial merece plena credibilidad jurídica en lo que hace al órgano de la administración pública emitente; más aún, si el télex, dadas sus características peculiares, tiene idéntica función a la del telégrafo y si éste es idóneo para que la Secretaría de Hacienda formule la declaratoria de perjuicio, según el criterio reiterado de la primera sala de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, entonces debe considerarse que el citado medio de comunicación denominado télex, resulta eficaz para cumplir con la exigencia de la declaratoria a que se refiere el citado artículo 92.

(104)

---

(104) Cfr. Amparo Directo 148/90, Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, Francisco Márquez Mendoza, 20 de febrero de 1991, Unanimidad de votos, Ponente: José Antonio Hernández Martínez, Secretario: Carlos R. Domínguez Avilán, Registro: 221,337, Tesis aislada, Materia Penal, Octava Época, Tribunales Colegiados de Circuito. Semanario Judicial de la Federación, VIII, Noviembre de 1991, Pág. 188.

Igualmente la Corte señaló que conforme a las disposiciones vigentes en 1998, que tratándose del contrato de factoraje, la notificación al deudor no debe cumplir con requisitos o formalidades especiales, ya que del texto del artículo 48 de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito se colige, con claridad, que por regla general, la notificación al deudor es elemento constitutivo del título de crédito relativo y, por ende, que la demostración de aquélla es necesaria para la integración del título de crédito apto para generar la procedencia de la vía mercantil ejecutiva. Empero, ello no implica en forma alguna que, para el sólo efecto de la procedencia de la vía, la notificación de que se trata deba cumplir con requisitos o formalidades especiales, sino únicamente con los establecidos por la ley, los cuales se encuentran contemplados en el artículo 45-K del ordenamiento legal en consulta, que en lo conducente, dice: "La transmisión de los derechos de crédito deberá ser notificada al deudor por la empresa de factoraje financiero, en términos de las disposiciones fiscales, a través de cualquiera de las formas siguientes: Comunicación por correo certificado con acuse de recibo, telegrama, télex o telefacsímil, contraseñados o cualquier otro medio donde se tenga evidencia de su recepción por parte del deudor. (105) Cabe señalar que dichas disposiciones actualmente no se encuentran vigentes, sin embargo son ilustrativas respecto del tema aquí tratado.

---

(105) Cfr. Amparo directo 252/98, Segundo Tribunal Colegiado en Materia Civil del Tercer Circuito, Factoraje Bancrecer, S.A. de C.V., Organización Auxiliar de Crédito, Grupo Financiero Bancrecer, 5 de junio de 1998, Unanimidad de votos, Ponente: Gerardo Domínguez, Secretario: Federico Rodríguez Celis, Materia Civil, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación, VIII, Julio de 1998, Tesis: III.2o.C.9 C, Página: 349.

Por lo que se refiere al contrato de intermediación bursátil no discrecional, nuestro máximo órgano jurisdiccional ha señalado los medios a través de los cuales pueden probarse las instrucciones que los inversionistas dan a las casas de bolsa para que realicen operaciones autorizadas por la ley, al indicar que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 90 y 91, fracciones I, II, V y VIII de la Ley del Mercado de Valores, las operaciones celebradas por la casa de bolsa con su clientela inversionista y por cuenta de la misma, se regirán por las previsiones contenidas en los contratos de intermediación bursátil, en los cuales el cliente confiere un mandato general para que por su cuenta, la casa de bolsa realice las operaciones autorizadas por la ley, contratos que pueden pactarse bajo dos modalidades diferentes, una de manera no discrecional, en la que la casa de bolsa, en el desempeño de su encargo, actuará conforme a las instrucciones del cliente que reciba el apoderado para celebrar operaciones con el público, y la otra, cuando en el contrato se pacte el manejo discrecional de la cuenta. Cuando el contrato bursátil se pacta bajo la modalidad no discrecional, las instrucciones del cliente para la ejecución de operaciones concretas o movimientos en la cuenta del mismo, podrán hacerse de manera escrita, verbal o telefónica, debiendo precisarse en todo caso el tipo de operación o movimiento, así como el género, especie, clase, emisor, cantidad, precio y cualquier otra característica para identificar los valores materia de cada operación o movimiento en la cuenta, pudiendo convenir el uso de carta, telégrafo, télex, telefax, o cualquier otro medio electrónico, de cómputo o telecomunicaciones para el envío, intercambio o, en su caso, la confirmación de las órdenes de la clientela inversionista, precisándose las claves de identificación recíproca, las que sustituirán la firma autógrafa, por lo que las constancias documentales o técnicas en donde aparezcan producirán los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos suscritos por las partes y tendrán igual valor probatorio.

De lo establecido en los anteriores dispositivos legales, se infiere que las instrucciones que los inversionistas dan a la casa de bolsa para realizar operaciones autorizadas por la ley, tratándose de contratos de intermediación bursátil en los que se pacte un manejo de la cuenta no discrecional, sólo pueden probarse con las constancias documentales o técnicas en las que consten dichas instrucciones y la firma autógrafa o electrónica correspondiente, o bien, con las constancias que al efecto se hayan pactado en el contrato respectivo. (106)

Finalmente debe mencionarse que el uso del télex para el cumplimiento de obligaciones, así como para otros aspectos legales, no se reguló en ninguno de los anteriores CFF que fueron publicados en 1938 y 1966 o en el vigente publicado en 1981, y en los ordenamientos citados en materia civil, mercantil, laboral o de procedimientos sólo se abordaron para algunos temas citados como los de medios de prueba o presentaciones de querellas.

---

(106) Cfr. Amparo directo 565/2000, Quinto Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, Efraín y Marco Antonio Dávalos Padilla, 13 de octubre de 2000, Unanimidad de votos, Ponente: Efraín Ochoa Ochoa, Secretario: Salvador Martínez Calvillo, Registro: 190,520, tesis aislada, Materia Civil, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación, XIII, Enero de 2001, Tesis: I.5o.C.90 C, Pág. 1699.

### 3.4. El fax

Técnicamente un fax es un sistema de telecomunicaciones que permite enviar copias de documentos a la distancia, utilizando por lo general las líneas telefónicas. El nombre fax viene del latín *fac simile*, que quiere decir hacer igual; con ello, se identifica de excelente manera, lo que es este aparato: una máquina que envía a distancia, la copia de un texto, gráficos o imágenes. Igualmente se denomina como el método y aparato de transmisión y recepción de documentos mediante la red telefónica conmutada que se basa en la conversión a impulsos de las imágenes leídas por el emisor, impulsos que son traducidos en puntos, formando imágenes, en el aparato receptor. (107)

Inicialmente, el fax se usaba exclusivamente en el periodismo; pero su eficiencia y el afán de modernización hicieron que se integrase posteriormente a los negocios. El fax se utiliza para enviar y recibir imágenes de todo tipo. Se le han integrado luego tecnologías nuevas como un disco duro y un reproductor de semitonos y tempranamente se anexó a un teléfono regular. Japón fue el mayor usuario de esta tecnología, implantando tecnologías de punta a este aparato. El fax logró ampliarse a todas las tecnologías de comunicaciones, pero muchos culpan al fax de que la tecnología digital no haya avanzado demasiado como para empezar a adoptarla. A pesar del éxito del fax, está muy lejos de formar parte de la denominada oficina sin papeles.

La primera patente emitida sobre el respecto, data de 1843 a favor de Alexander Bain, pero aquella patente, correspondía a una máquina de fax teórica, ya que nunca se llevó a la producción.

---

(107) Cfr. Costigan, Daniel M., "Fax", *The Principles and Practice of Facsimile Communication*. Chilton Book Company, 1971, pp 112-114, 213, 239, <http://es.wikipedia.org/wiki/Fax>

Respecto a la primera emisión definida como un fax, se llevó a cabo en 1851. Este fax, fue desarrollado por el inventor Frederick Blackwell.

Poco después de la invención del telégrafo, comenzaron a desarrollarse métodos para transmitir documentos impresos, básicamente fotografías y dibujos. En la Exposición Universal de 1851 se mostró en Londres una máquina capaz de transmitir imágenes a otra máquina similar que las recibía y reproducía. La primera máquina comercial apareció en 1863 y ya desde comienzos del siglo XX comenzó a utilizarse esta tecnología con cierta regularidad para enviar fotografías a las redacciones de los periódicos utilizando las líneas telegráficas. En la década de 1920, la compañía American Telephone & Telegraph (AT&T) se introdujo de lleno en el mercado de las máquinas de fax, desarrollando prototipos que incorporaban las novedades tecnológicas del momento a los procesos de lectura, transmisión y reescritura de la información. (108)

Aunque en la actualidad la aplicación del fax disminuyó significativamente en favor del uso de internet y del correo electrónico, son muchas las compañías que todavía mantienen servicios de fax. Es ampliamente usado en sanidad, finanzas y las compañías de seguros (propuestas, partes amistosas de accidentes, facturas, notas a mano de inspectores y peritos.), entre otras.

La historia comercial, data desde 1865, cuando el italiano Giovanni Casselli, creó el primer servicio de emisión de faxes. Este servicio correspondía a las ciudades de Lyon y Paris, en Francia.

---

(108) Cfr. Yecayama, Cipas, "Didáctica de la Informática", Medios de Comunicación. Universidad de Cartagena, Licenciatura en Informática, 2012, <http://es.calameo.com/read/0011955184af39c9ad7dc>

Para 1906, ya existían servicios de transmisión a distancia de fotografías en Alemania. Este servicio, eran normalmente utilizado por los periódicos, los cuales contaban con fotografías, para los artículos más importantes o aquellos donde se requiere una imagen visual, para respaldar lo escrito. Para 1915, se logró desarrollar el tipo de repetidor telefónico, lográndose transmitir a grandes distancias, así es como para 1926, se podían enviar imágenes por medio de un fax, de manera trasatlántica, entre las ciudades de Nueva York en Estados Unidos y Londres en Inglaterra. En 1936, el servicio se extendió por toda Europa y algunas ciudades importantes de Sudamérica, para mediados del siglo XX, se logró desarrollar una máquina de fax, la cual se podía conectar a cualquier línea telefónica. Aparte de este adelanto, su tamaño era bastante más reducido que sus anteriores versiones. (109)

En México el tema jurídico del uso del fax se encuentra normado en diversos ordenamientos como el Código Federal de Procedimientos Civiles y la Ley de Amparo (tratándose de los medios de prueba), la Ley Federal del Trabajo (relativo a las notificaciones de las resoluciones y su valor probatorio), del Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto sobre La Renta (tratándose de acreditaciones de pago de impuestos), del Código de Procedimientos Civiles del Estado de México (en relación a su valor probatorio) y de la Ley General del Sistema de Medios de Impugnación en Materia Electoral (relativo a la notificación por este medio), habiendo sido necesario la intervención de las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de los Tribunales Colegiados, para determinar mediante tesis, la interpretación y alcance de los ordenamientos aludidos en las materias mencionadas.

---

(109) Cfr. Rouse, Margaret, "Fax", Network Hardware. Search Networking, junio 2006, <http://searchnetworking.techtarget.com/definition/fax>



A este respecto la Suprema Corte ha señalado que las constancias enviadas por fax entre los órganos del poder judicial de la federación. si está certificada la hora y fecha de su recepción, así como el órgano que las remite por el secretario de acuerdos del tribunal judicial que las recibe, tienen pleno valor probatorio en términos del artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a la Ley de Amparo Vigente conforme al segundo párrafo del artículo 2o. de dicha ley de amparo, que reconoce como medios de prueba la información generada o comunicada que conste en medios electrónicos, ópticos o en cualquier otra tecnología, y establece que su fuerza probatoria está sujeta a la fiabilidad del método en que haya sido generada, comunicada, recibida o archivada y, en su caso, si es posible atribuir a las personas obligadas el contenido de la información relativa y ser accesible para su ulterior consulta.

Agregando que entre los medios de comunicación electrónica se encuentra el fax, que es un medio de transmisión de datos que emplea la red telefónica, por el cual se envía un documento que se recibe por el destinatario en copia fotostática, a la cual también ordinariamente se le denomina fax; de ahí que las constancias transmitidas por este medio, entre los órganos del Poder Judicial de la Federación, si están certificadas por el secretario de Acuerdos del tribunal judicial al que se transmite el mensaje, sobre la hora y fecha de recepción del fax y la persona del órgano jurisdiccional federal que lo remitió, tienen pleno valor probatorio, por ser confiable el medio en que fueron comunicadas dichas constancias, ya que tiene un grado de seguridad similar al de la documentación consignada en papel, además de que es identificable la persona a quien se atribuye su contenido y pueden verificarse tanto el origen de la documentación como su texto; pues en la actualidad los citados órganos se encuentran comunicados electrónicamente, por distintos medios, lo que permite corroborar los datos del fax recibido. (110)

---

(110) Cfr. Reclamación 180/2000, Bardomiano Olvera Morán, su sucesión, 24 de enero de 2001, Unanimidad de cuatro votos, Ausente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas, Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza, Secretario: José

Igualmente la citada Corte ha señalado que la copia simple del comprobante de pago por medios electrónicos obtenida mediante impresora, fax o cualquier otro medio análogo es apta para acreditar el acto de aplicación del artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el año dos mil tres, al señalar que del artículo 31, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación y de la regla 2.9.17. de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente en febrero del año 2003 se desprende que cuando los contribuyentes realicen el cumplimiento de sus deberes fiscales por medios electrónicos, no es obligatorio que presenten la declaración correspondiente en las formas aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en virtud de que los contribuyentes podrán presentar la declaración en las citadas formas para obtener el sello o impresión de la máquina registradora, lo que significa que se está en presencia de una facultad o derecho del gobernado que puede o no ejercer y no de un deber; en igual forma, es una facultad de éste obtener copia certificada de las declaraciones presentadas por medios electrónicos.

El pago de contribuciones por medios electrónicos constituye un instrumento para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los gobernados y la pronta y eficaz recaudación, cuya forma de operar implica que los causantes tengan una clave de acceso al sistema tributario cuando realicen pagos por transferencia electrónica, en tanto que la institución financiera proporcionará el sello digital.

Por tanto, la fuerza probatoria deriva de la fiabilidad del método en que haya sido generada, comunicada, recibida o archivada y, en su caso, si es posible atribuir a las personas obligadas el contenido de la información relativa y ser exigida para su ulterior consulta, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles, aplicado supletoriamente en términos del artículo 2o. de la Ley de Amparo, y no de la aplicación dogmática de una regla general de que las copias simples carecen, por sí mismas, de valor, por el hecho de que el sello digital se encuentra en una copia simple obtenida de impresora, fax, entre otros, ya que los avances tecnológicos, a nivel mundial, trajeron como resultado que el legislador introdujera los medios electrónicos para crear, modificar, extinguir o cumplir obligaciones, según se advierte de los artículos 31 del código tributario, 89 a 114 del Código de Comercio, 188 y 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles, entre otros ordenamientos, que establecen excepciones a la regla general citada.

Por consiguiente, si al realizar el pago provisional del impuesto sustitutivo del crédito al salario que le corresponde, el acuse referido es el único documento que obtuvo el particular al realizar su pago de esa forma, es claro que si las autoridades hacendarias no lo objetaron, por razones de lealtad procesal, de probidad y buena fe frente al Juez, quien debe evitar que se trastoquen dichos valores, debe considerarse apto y suficiente para demostrar el pago de referencia y, por ende, el acto concreto de aplicación de la norma tildada de inconstitucional y su interés jurídico para cuestionarla; con mayor razón si la quejosa, en el escrito de demanda, manifestó bajo protesta de decir verdad que la copia simple en la que consta la firma electrónica, es real, sin perjuicio de las responsabilidades que le pudieran resultar, en el supuesto de que llegara a faltar a la verdad, sobre todo si se toma en cuenta que la autoridad fiscal se abstuvo de cuestionar la veracidad de la firma electrónica, no obstante que cuenta con la base de datos que contiene los sellos digitales y las firmas electrónicas. (111)

---

(111) Cfr. Amparo en revisión 354/2003, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Cierres Best de México, S.A. de C.V., 10 de octubre de 2003, Unanimidad de votos, Ponente: Julio Humberto Hernández Fonseca, Secretario: José de Jesús Alcaraz Orozco, Amparo en revisión 437/2003, Nutrical, S.A. de C.V., 15 de octubre de 2003, Unanimidad de votos, Ponente: Julio Humberto Hernández Fonseca, Secretario: José de Jesús Alcaraz Orozco.

En cuanto al valor probatorio del fax, la Suprema Corte ha señalado que de acuerdo con los artículos 267, 281, fracción VII, y 413 del Código de Procedimientos Civiles del Estado, el juzgador para conocer la verdad puede valerse de cualquier persona, cosa o documento, sin más limitación que las pruebas estén reconocidas por la ley y tengan relación inmediata con los hechos controvertidos, como son, entre otros, las fotografías, copias fotostáticas, registros dactiloscópicos y en general todos aquellos elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia, respecto de los cuales queda su valoración a la prudente calificación del Juez. Por tanto, si un fax constituye un sistema de transmisión de mensajes en formato original, provisto de terminales facsímil, que utiliza como medio de transmisión de la red telefónica conmutada y es capaz de enviar mediante un transmisor documentos originales, que son reproducidos por otro aparato, no obstante que la impresión de los mismos en el receptor será en calidad de una copia fotostática, en la que no aparece una firma autógrafa que le dé autenticidad, tal circunstancia no priva a esa documental de valor probatorio, sino que al contrario, constituye un claro elemento de la existencia de su original, que, cuando se encuentra adminiculado con otros medios de convicción, tiene valor probatorio idóneo. (112)

---

(112) Cfr. Amparo directo 883/98, Segundo Tribunal Colegiado en Materia Civil del Segundo Circuito, IBM de México, S.A. de C.V., 2 de febrero de 1999, Unanimidad de votos, Ponente: Raúl Solís Solís, Secretario: Agustín Archundia Ortiz, Registro 194,485, Tesis Aislada, Materia Civil, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, IX, Marzo de 1999, Tesis: II.2o.C.156 C, pág. 1398.

El uso del fax para el cumplimiento de obligaciones, así como para otros aspectos legales, no se reguló en ninguno de los CFF que fueron publicados en 1938 y 1966 o en el vigente de 1981 y en los ordenamientos citados en materia de amparo, laboral, del ISR o de procedimientos, sólo se abordaron en estos últimos para algunos temas citados como los de medios de prueba o notificaciones.

### **3.5. El teléfono**

El teléfono fue inventado oficialmente por el estadounidense Alexander Graham Bell. Se dice oficialmente porque la idea en que se basó, al igual que en el caso del telégrafo, ya estaba en el aire; de hecho, unas horas después de que Bell presentara la solicitud de patente del teléfono, el 14 de febrero de 1876, Elisha Gray presentó un documento de intención para perfeccionar sus ideas sobre el teléfono. Al serle otorgada la patente a Bell hubo 600 reclamaciones en su contra que dieron lugar a litigios judiciales en EUA., sin embargo, Bell ganó finalmente. (113)

La idea de Bell fue inventar un dispositivo que transformara las ondas de sonido que se emiten cuando uno habla en variaciones de una corriente eléctrica y que la corriente así generada siguiese fielmente las variaciones producidas por el sonido. Una vez lograda, esta corriente podía llegar al lugar receptor a través de un cable conductor. El receptor tendría un aparato que invirtiera el proceso: transformar las variaciones de una corriente eléctrica en sonido.

---

(113) Cfr. Braun, Eliezer, "El Teléfono", La Ciencia para Todos. Biblioteca Digital, Instituto Latinoamericano de la Comunicación Educativa, México, septiembre de 2013, [http://bibliotecadigital.ilce.edu.mx/sites/ciencia/volumen3/ciencia3/112 /htm/sec \\_12.htm](http://bibliotecadigital.ilce.edu.mx/sites/ciencia/volumen3/ciencia3/112 /htm/sec _12.htm)

Bell concibió su transmisor de la siguiente forma. Pensemos en una porción de un circuito eléctrico en que una batería está conectada a una resistencia. El valor de la corriente eléctrica que circulará por el circuito dependerá del valor de la resistencia: si ésta aumenta, entonces la corriente disminuye y viceversa. Si de alguna manera se conecta una resistencia cuyo valor varíe, entonces el valor de la corriente por el circuito también variará en la misma forma que el valor de la resistencia. Por lo tanto, el problema de Bell se redujo a diseñar un dispositivo que desempeñara el papel de resistencia variable. Después de varios intentos con diferentes tipos de sistemas finalmente utilizó lo que es la base de los micrófonos actuales. Se trata de una membrana conectada a un diafragma.

Para el receptor, Bell inventó lo siguiente: el cable por el que se transmite la corriente eléctrica variable que envía el emisor se conecta a un electroimán. El extremo de este electroimán está unido por medio de una lengüeta metálica a un diafragma. La corriente variable imanta el electroimán en forma variable y éste a su vez atrae la lengüeta en forma también variable, siempre siguiendo las variaciones del sonido original. El diafragma se mueve y va moviendo el aire circundante creando así un sonido. Este receptor es el auricular del teléfono.

Los antecedentes del teléfono se remontan en el tiempo bastante más allá de su primera aplicación práctica, tal como sucedió con el telégrafo eléctrico. El primer ensayo sobre la posibilidad de transmitir el sonido de las voces a distancia, aunque fallido, se puede situar en 1860, cuando el alemán Philippe Reiss desarrolló un sistema que podía transmitir el sonido, pero incapaz de distinguir las palabras.

El sistema de Reiss se basaba en la conjunción de membranas, electrodos y una corriente alterna. El salto decisivo se debió a tres norteamericanos: Graham Bell, Elisha Gray y Thomas A. Edison. Graham Bell y Elisha Gray, cofundador de la Western Electric Company, trabajaban por separado en la posibilidad de utilizar distintas frecuencias para mejorar las comunicaciones telegráficas, mediante la transmisión simultánea de varios mensajes por el hilo telegráfico. En 1876 fueron presentados en la Exposición de Filadelfia los primeros prototipos telefónicos. (114)

Desde los orígenes del teléfono dos grandes fenómenos se desarrollan de manera íntimamente relacionados: su tendencia a constituirse en red universal de comunicaciones y la preponderancia tecnológica, financiera e industrial de los Estados Unidos. Ya en el acta de creación de la ATT en 1885 se señalaba el objetivo futuro de enlazar telefónicamente los Estados Unidos con Canadá y México. Esta inicial aspiración fue una realidad plena a la altura de 1930, momento en el que existía una consolidada red telefónica internacional, que diseñaba los primeros pasos de un mercado mundial de las telecomunicaciones, avanzando por la senda abierta por la red telegráfica internacional.

En México los artículos 16 y 64 de la Ley Federal de Telecomunicaciones establecían diversas obligaciones a cargo de los concesionarios de este servicio, entre ellas, la de solicitar, en los casos de contratación de telefonía móvil, la Credencial para votar emitida por el Instituto Federal Electoral y/o Cédula Única del Registro Nacional de Población (CURP) y/o Pasaporte, y acompañarlo con constancia de domicilio oficial con recibo de agua, luz y/o teléfono, además de la impresión de la huella dactilar directamente en tinta y/o electrónicamente.

---

(114) Cfr. Huidobro, José M., "El teléfono de los orígenes a la actualidad". Colegio Oficial Ingenieros de Telecomunicación, septiembre 2013, [http://www.coit.es/foro/pub/ficheros/evolucion\\_del\\_telefono\\_jm\\_huidobro\\_85d6dd7b.pdf](http://www.coit.es/foro/pub/ficheros/evolucion_del_telefono_jm_huidobro_85d6dd7b.pdf)

En el caso de teléfonos públicos fijos convencionales y celulares debería ofrecer el registro de la llamada que incluya número telefónico y ubicación del teléfono. (fracción adicionada en el Diario Oficial de la Federación DOF el 09 de febrero de 2009), con objeto de combatir los delitos de extorsión, amenazas, el secuestro en cualquiera de sus modalidades o algún delito grave o relacionado con la delincuencia organizada y establecer un registro pormenorizado y preciso sobre los usuarios de teléfonos móviles, así como los nuevos cuentahabientes de este servicio, con la debida protección de datos.

El tema jurídico del uso del teléfono se encuentra normado en diversos ordenamientos como la Ley de Amparo vigente hasta el 2 de abril de 2013 (acreditamiento de actos reclamados e interposición de demanda), el Código Civil (en materia probatoria), la Ley Federal del Trabajo (acreditamiento de relación laboral), el Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal (en materia de determinación de competencia) y el Código Penal para el Distrito Federal (en materia probatoria), habiendo sido necesario la intervención de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para determinar mediante tesis, la interpretación y alcance de los ordenamientos aludidos en las materias mencionadas.

Al Respecto la Suprema Corte ha señalado que si el telégrafo o el teléfono fueron el medio empleado para transmitir una orden, evidentemente que la existencia de esta, que es lo esencial para los intereses de la quejosa, es suficiente para tener por ciertos los actos reclamados. (115)

---

(115) Cfr. Amparo en revisión 7282/59, Empresa de Transportes Cuernavaca-Cuautla-Axochiapan-Jojutla y Anexas "Estrella Roja", 4 de mayo de 1960, Unanimidad de cuatro votos, Ponente: Rafael Matos Escobedo, No. Registro: 267,911, Tesis aislada, Materia Común, Sexta Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, Tercera Parte, XXXV, Página: 9.



En materia de Amparo la Corte ha señalado que de acuerdo con el artículo 99, primer párrafo, de la Ley de Amparo vigente hasta el 2 de abril de 2013, el recurso de queja que se hiciera valer con fundamento en la fracción VI del artículo 95 de ese ordenamiento, debía interponerse directamente ante el Tribunal Colegiado de Circuito que corresponda, ya sea en forma directa, por correo, por teléfono, y si no se hacía así, es decir, si la presentación del escrito relativo se hacía ante una autoridad que carecía de facultades para recibirlo, el término para la interposición del recurso no se interrumpía. (116)

En materia de práctica de diligencias judiciales fuera del ámbito territorial del juzgador, la Suprema Corte ha señalado que el Artículo 19 Constitucional, impone a los jueces la obligación de resolver la situación jurídica del indiciado, en el término de setenta y dos horas, contado a partir del momento de que es puesto a su disposición, sin que constituya impedimento alguno para dictar dicha resolución el hecho de que el inculpado se encuentre fuera de la jurisdicción del juez responsable, pues la legislación procesal en materia penal prevé la práctica de las diligencias por medio de exhorto según el artículo 39 del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal, aunado a que el artículo 43 del mismo ordenamiento legal, prevé para casos urgentes el uso de telefax, teléfono o cualquier otro medio de comunicación. (117)

---

(116) Cfr. Queja 16/81, Tribunal Colegiado del Décimo Segundo Circuito, Secretario de la Reforma Agraria y otras autoridades, 29 de enero de 1982, Unanimidad de votos. Ponente: José Antonio Llanos Duarte, Secretario: Oscar Hernández Peraza, Registro: 250,376, Tesis aislada, Materia Común, Séptima Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación, 157-162, Sexta Parte, Pág. 139, Genealogía: Informe 1982, Tercera Parte, Tribunales Colegiados de Circuito, tesis 6, pág. 385.

(117) Cfr. Amparo en revisión 508/95, Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Francisco Javier Morales López, 11 de octubre de 1995, Unanimidad de votos, Ponente: María Eugenia Estela Martínez Cardiel, Secretario: Enrique Baigts Muñoz, Registro: 203,766, Tesis aislada, Materia Penal, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, II, Noviembre de 1995, VI.2o.31 P. Pág. 526.

El uso del teléfono para el cumplimiento de obligaciones, así como para otros aspectos legales, no se reguló en ninguno de los CFF que fueron publicados en 1938 y 1966, ni en el vigente de 1981 y en los ordenamientos citados en materia de la Ley de Amparo, el Código Civil, la Ley Federal del Trabajo, el Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal y el Código Penal para el Distrito Federal, sólo se abordaron en estos últimos para algunos temas citados como acreditamiento de actos reclamados, interposición de demanda, en materia probatoria y determinación de competencia.

### **3.6. La computadora**

Como antecesores lejanos de las computadoras deben considerarse fundamentalmente dos aparatos: la máquina del francés Blaise Pascal, denominada Pascualina y la máquina analítica del inglés Charles Babbage. La primera máquina mecánica de sumar fue inventada en 1642 por el matemático y filósofo Pascal, dicha computadora constaba de cilindros y engranes, contaba con varias ruedas en la parte superior de la caja, las cuales correspondían a las unidades, decenas, centenas y millares, que se iban contando. Con esta máquina, los datos se representaban mediante las posiciones de los engranajes, y los datos se introducían manualmente estableciendo las posiciones finales de las ruedas el resultado, de manera similar a como leemos los números en el contador de distancia de un automóvil. Hasta la fecha dicho modelo se sigue usando en las cajas registradoras mecánicas y en los citados vehículos. (118)

---

(118) Cfr. Sánchez, Carlos A., "Historia de las computadoras", Introducción a la Computación. Universidad de Guadalajara, Centro Universitario de los Valles, México, 2001, <http://www.cuvalles.udg.mx/academiainformatica/pags/cursos/segundo/CC101%20%20%20%20%20Taller%20Int.%20Comp.pdf>

La segunda máquina fue inventada por Babbage en 1830, con la intención de calcular e imprimir tablas matemáticas. empleando por primera vez tarjetas perforadas para efectuar cualquier cálculo con una precisión de 20 dígitos, basado en la idea de programación de tejido del francés Charles Jacquard quien había creado un telar que podía reproducir automáticamente patrones de tejidos leyendo la información codificada en patrones de agujeros perforados en tarjetas de papel rígido, dichas tarjetas permitían dirigir las operaciones de cálculo, con objeto de realizar cualquier operación matemática, almacenar números en un dispositivo de memoria y muchas otras funciones.

La primera computadora mecánica fue la MARKK I construida en la Universidad de Harvard durante la Segunda Guerra Mundial y estaba constituida por elementos llamados relevadores. La primera computadora electrónica se construyó en la Universidad de Pennsylvania por John Presper Eckert y John William Mauchly y constaba de 18,000 tubos de vacío. Su nombre fue ENIAC (Electronic Numerical Integrator And Calculator por sus siglas en ingles). Esta máquina ocupaba todo un sótano de la Universidad, tenía más de 18 000 tubos de vacío, consumía 200 KW de energía eléctrica y requería todo un sistema de aire acondicionado, pero tenía la capacidad de realizar cinco mil operaciones aritméticas en un segundo.

El proyecto, auspiciado por el departamento de Defensa de los Estados Unidos, culminó dos años después, cuando se integró a ese equipo el ingeniero y matemático húngaro John Von Neumann (1903-1957). Las ideas de Von Neumann resultaron tan fundamentales para su desarrollo posterior, que es considerado el padre de las computadoras.

La EDVAC (Electronic Discrete Variable Automatic Computer por sus siglas en ingles) fue diseñada por este nuevo equipo. Tenía aproximadamente cuatro mil bulbos y usaba un tipo de memoria basado en tubos llenos de mercurio por donde circulaban señales eléctricas sujetas a retardos. La idea fundamental de Von Neumann fue permitir que en la memoria coexistan datos con instrucciones para que entonces la computadora pudiera ser programada en un lenguaje y no por medio de alambres que eléctricamente interconectaban varias secciones de control, como en la ENIA.

Todo este desarrollo de las computadoras suele divisarse por generaciones y el criterio que se utilizó para determinar el cambio de generación no está muy bien definido, pero resulta aparente que deben cumplirse al menos los siguientes requisitos: la forma en que están construidas y la forma en que el ser humano se comunica con ellas.

En México el tema jurídico del uso de la computadora se encuentra normado en diversos ordenamientos como la Ley del Mercado de Valores (en materia probatoria), la Ley de Amparo vigente hasta el 2 de abril de 2013 ( respecto del acto de aplicación de una ley fiscal y determinación de competencia) y la Ley del Seguro Social (en materia de pruebas), entre otros ordenamientos, habiendo sido necesario la intervención de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para determinar mediante tesis, la interpretación y alcance de los ordenamientos aludidos en las materias mencionadas.

Como ya se comentó, en materia de pruebas, la Suprema Corte ha señalado que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 90 y 91, fracciones I, II, V y VIII de la Ley del Mercado de Valores (actualmente artículo 400 de esta Ley), las operaciones celebradas por la casa de bolsa con su clientela inversionista y por cuenta de la misma se regirán por las previsiones contenidas en los contratos de intermediación bursátil. Cuando el contrato bursátil se pacta bajo la modalidad no discrecional, las instrucciones del cliente para la ejecución de operaciones concretas o movimientos en la cuenta del mismo, podrán hacerse de manera escrita, verbal o telefónica, debiendo precisarse en todo caso el tipo de operación o movimiento, así como el género, especie, clase, emisor, cantidad, precio y cualquier otra característica para identificar los valores materia de cada operación o movimiento en la cuenta, pudiendo convenir el uso de cualquier medio electrónico, de cómputo o telecomunicaciones para el envío, intercambio o, en su caso, la confirmación de las órdenes de la clientela inversionista, precisándose las claves de identificación recíproca, las que sustituirán la firma autógrafa, por lo que las constancias documentales o técnicas en donde aparezcan producirán los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos suscritos por las partes y tendrán igual valor probatorio. (119)

En materia probatoria, la Suprema Corte ha señalado que de una interpretación armónica y sistemática de lo dispuesto en el artículo 31, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación y en la regla número 2.10.13. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 1998, se desprende que las sociedades controladoras que consolidan sus resultados para efectos fiscales, tienen la obligación legal de presentar sus pagos provisionales mensuales y la declaración anual del ejercicio fiscal de que se trate, a través de medios electrónicos.

---

(119) Cfr. Amparo directo 565/2000, citada en nota 105.

Ahora bien, si una sociedad controladora, en cumplimiento de las obligaciones fiscales antes precisadas, presenta sus declaraciones y pago correspondiente a través de esos medios, la prueba consistente en la constancia de recepción de la declaración provisional, que obtuvo de la red de internet, sí puede considerarse como idónea para acreditar el acto de aplicación de las normas reclamadas en el juicio de garantías, toda vez que la constancia de referencia es el único documento que puede obtener la sociedad que realiza su pago de esa forma.

Por consiguiente, si tal documento no es objetado oportunamente por las autoridades hacendarias, no es posible, por razones de seguridad jurídica, poner en duda su autenticidad y contenido, sin que obste a lo anterior el hecho de que en el mencionado artículo 31, párrafo segundo, se establezca que: adicionalmente, los contribuyentes podrán presentar la declaración correspondiente en las formas aprobadas por la citada dependencia, para obtener el sello o impresión de la máquina registradora de la oficina autorizada que reciba el pago, pues del propio numeral se advierte que no es obligatorio para los contribuyentes presentar la declaración correspondiente en las formas aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (120)

---

(120) Cfr. Amparo en revisión 1825/99, Industrias Electrolux, S.A, de C.V. y coags., 9 de agosto de 2001, Tesis Aislada, Materia Constitucional, Administrativa, Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XIV, Octubre de 2001, Tesis: P. XVII/2001, pág. 20.

En materia de determinación de competencia para efectos del Amparo, nuestro máximo órgano judicial federal ha señalado que si de las pruebas exhibidas por la quejosa con la demanda de amparo, consistentes en los acuses de recibo, se advierte que efectuó los pagos provisionales del impuesto sobre la renta mediante declaraciones presentadas por un medio electrónico (internet), que fueron recibidas por la Administración General de Recaudación del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que tiene su sede en la Ciudad de México, Distrito Federal, y no existe evidencia del lugar donde se envió la declaración por el medio electrónico utilizado, es en esa ciudad en donde se actualizó el acto de aplicación de la ley y, por tanto, con fundamento en el artículo 36 de la Ley de Amparo, en esta hipótesis en particular, el competente para conocer de la demanda de garantías lo es el Juez de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal. (121)

En materia probatoria la Suprema Corte ha señalado que cuando se objete la prueba documental ofrecida dentro de un juicio laboral respecto de documentos que deban obrar en poder del Instituto Mexicano del Seguro Social, puede perfeccionarse a pesar de que en la oficina en donde debe realizarse la diligencia no se conserven los originales del documento a cotejar, por llevarse en computadora el registro correspondiente, si el titular de la oficina manifiesta cuáles son todos los datos del documento dubitado, ya que esta circunstancia implica que el contenido de diversos documentos que obran en la oficina donde se desahoga la diligencia, fue capturado y archivado en la memoria de las computadoras. (122)

---

(121) Cfr. Competencia 1/2002, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, Suscitada entre el Juez Primero de Distrito en el Estado de México, con residencia en Naucalpan y el Juez Octavo de Distrito "A" en Materia Administrativa en el Distrito Federal, 4 de abril de 2002.

(122) Cfr. Amparo directo 107/96, Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Enrique Armenta López y otros, 2 de mayo de 1996, Unanimidad de votos, Ponente: Gustavo Calvillo Rangel, Secretario: Humberto Schettino Reyna, Número de Registro 202,195, Tesis Aislada, Materia Laboral, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, III, Junio de 1996, Tesis: VI.2o.32 L, pág. 914.

El uso de la computadora para el cumplimiento de obligaciones, así como para otros aspectos legales, no se reguló en ninguno de los artículos del CFF de 1938, de 1966 o el vigente de 1981 y en los ordenamientos citados en materia de la Ley del Mercado de Valores, la Ley de Amparo y la Ley del Seguro Social, sólo se abordaron en estos últimos para algunos temas como la materia probatoria y determinación de competencia.

### **3.7. El internet**

Si bien la tecnología ha revolucionado las formas de comunicación, las computadoras no habían sido su principal medio, hasta que surge una red mundial de discos duros (almacén de información y programas) que han puesto millones de datos a disposición del hombre, para comunicarse u obtener información desde cualquier parte del mundo con cualquier persona. Esto es Internet, la súper carretera de la información, que junto con la tecnología de la multimedia, convirtieron a la computadora personal en un tremendo competidor de los medios de comunicación masiva incluyendo al teléfono, télex, correo y fax.

Internet puede definirse como un conjunto descentralizado de redes de comunicación interconectadas, que utilizan la familia de protocolos TCP (Transport Control Protocol: Protocolo de control de transmisión, que se utiliza para administrar accesos) e IP (Internet Protocol: Protocolo que se utilizar para dirigir un paquete de datos desde su fuente a su destino a través de Internet), garantizando que las redes físicas heterogéneas que la conforman funcionen como una red lógica única, de alcance mundial.



Internet no es sólo una red, sino una red de redes. En el caso de Internet están conectadas entre sí, más de 18,000 redes y cada vez el número aumenta. En estas redes figuran millones de computadoras en donde se benefician varios cientos de millones de usuarios, aumentando día a día. Es importante recordar que originalmente, el Internet era empleado por estudiosos e investigadores, pero al paso del tiempo, los increíbles archivos de las universidades, los datos de las dependencias gubernamentales y los sistemas bibliotecarios más importantes del mundo, atrajeron irremediabilmente a millones de personas que originalmente no eran investigadores, de esta forma, la gente se relaciona con más gente, realiza compras, establece negocios, juegan y navegan por dicha carretera informática.

La historia reciente del desarrollo de las redes de comunicación se remonta al 2 de enero de 1969, cuando el gobierno de los Estados Unidos le da vida a INTERNET a través de un equipo de científicos que empiezan a realizar investigaciones en redes de computadoras. La investigación fue fundada por la Advanced Research Projects Agency (ARPA), una organización del Departamento de Defensa de los E.U., mejor conocida como ARPANET quien estableció la primera conexión de computadoras, entre tres universidades en California y una en Utah, Estados Unidos.

En octubre de 1962, Licklider fue nombrado jefe de la oficina de procesamiento de información DARPA, y empezó a formar un grupo informal dentro del DARPA del Departamento de Defensa de los Estados Unidos para investigaciones sobre ordenadores más avanzadas. Como parte del papel de la oficina de procesamiento de información, se instalaron tres terminales de redes: una para la System Development Corporation en Santa Mónica, otra para el Proyecto Genie en la Universidad de California (Berkeley) y otra para el proyecto Multics en el Instituto Tecnológico de Massachusetts. (123)

Como se señaló el Internet fue desarrollado originariamente para fines militares y después se utilizó para el gobierno, la investigación académica y comercial y para comunicaciones. Es una combinación de hardware (ordenadores interconectados por vía telefónica o digital) y software (protocolos y lenguajes que hacen que todo funcione). Es una infraestructura de redes a escala mundial (grandes redes tales como MILNET, NSFNET, y CREN y otras redes no tan grandes que conectan con ellas y que conecta a la vez a todos los tipos de ordenadores).

---

(123) Cfr. J. C. R. Licklider." Man-Computer Symbiosis" IRE Transactions on Human Factors in Electronics, volume HFE-1, pages 4-11, March 1960, <http://groups.csail.mit.edu/medg/people/psz/Licklider.html>

Es importante destacar en toda esta historia lo siguiente: “la NSF promocionó el acceso a todos los centros educativos, permitiéndoselos sólo si se comprometían a motivar y permitir el acceso en todas sus áreas. Así cualquier estudiante universitario se pudo convertir en usuario de Internet. Una vez que el contrato de la red estuvo en manos del grupo MERIT, éste trabajó junto con la compañía telefónica MCI y la empresa de computadoras IBM, con el objetivo de lograr la expansión y mejora del acceso a alta velocidad. Para 1990, Nsfnet había tomado el lugar de Arpanet, y esta última había dejado de ser utilizada por obsoleta.

Posteriormente se creó la red NREN que utilizaría a Nsfnet como su base. Algo importante, sin embargo, es que NREN fue establecida en forma específica para reunir organizaciones gubernamentales y comerciales, lo que vino a significar que la política no comercial de Nsfnet desapareciera en su mayor parte. Mientras ocurría todo esto, otras organizaciones, viendo lo que podría representar la red en un futuro, empezaron a interesarse en el tema, por lo que surgieron las redes globales: Cdnnet (“Computer Science Network”) y Bitnet (“Because it’s time”). Las dos anteriores redes trabajaron para lograr su unión, a pesar de que las dificultades técnicas eran considerables, para luego unirse a NREN. Con finalidad de no quedarse atrás, en otras partes del mundo decidieron conectarse a la red emergente. Canadá estableció CANet y Netnorth, la primera correspondió aproximadamente a Nfsnet, y la segunda a Bitnet. Europa a su vez creó EARN y EUNET. “El término Internet se refería originalmente a los experimentos de ARPA en redes internacionales, pero se convirtió virtualmente en la abreviatura del trabajo en red internacional.”

(124)

---

(124) Calderón Medina, David, *Comercio electrónico e impuestos*, 1a. Ed., México, Dofiscal Editores; Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C., 2005, pp. 4-5.

Uno de los servicios que más éxito ha tenido en Internet ha sido la World Wide Web (WWW, o “la Web”), hasta tal punto que es habitual la confusión entre ambos términos, sin embargo, como veremos en el siguiente tema, la WWW es un conjunto de protocolos que permite, de forma sencilla, la consulta remota de archivos de hipertexto.

### **3.8. World Wide Web (WWW)**

En marzo de 1989, un equipo de científicos del Centro Europeo de Investigaciones Nucleares (CERN) comandados por Tim Berners-Lee propuso un proyecto que permitiera a los grupos de científicos de todo el mundo compartir información. Este proyecto recibió el nombre de “World Wide Web”. (red Mundial Amplia) Uno de sus primeros frutos fue la creación del estándar HTML (“hypertext markup language; lenguaje mejorado de hipertexto) para producir documentos hipertexto. En otras palabras, al pulsar con el mouse o ratón dentro de un menú en una palabra o en un gráfico, esto envía a otro menú y así sucesivamente hasta que se encuentra la información buscada. Conforme el proyecto se diseminó a lo largo del mundo, surgieron nuevos grupos de colaboradores, en especial en el Centro Nacional de Aplicaciones de Supercomputadoras (NCSA, por sus siglas inglés) de la Universidad de Illinois, el cual desarrolló una interfase multiplataforma para el proyecto “Web” que, además de leer archivos con el formato HTML, permitiría desplegar gráficos e incluso audio en las computadoras. Este software denominado Mosaic, revolucionó el concepto del proyecto, pues lo convirtió en una herramienta hipermedia, con lo que la navegación por Internet se convertiría en una experiencia totalmente nueva e interactiva. (125)

---

(125) Cfr. T. Berners-Lee, “World Wide Web”, HyperText and CERN. Proposal for a HyperText Project, noviembre 1990, <http://www.w3.org/Proposal.html>

El WWW se diseñó para explotar al máximo la capacidad de las computadoras PC, Mac, Work Stations, entre otras, y sus ambientes gráficos. Estos últimos, sumado a los textos, hacen al WWW ideal para mostrar información, de tal forma, que consultar páginas WWW sea lo mismo que consultar de una revista electrónica. Es el medio ideal para difundir información de universidades, servicios o vender a través de Internet y su sencillez de consulta y riqueza de información han provocado que sean más los usuarios que se suman a Internet debido a este servicio, el cual promete ser el que predomine en Internet y, de hecho, ya lo está logrando a unos cuantos años de su creación.

El método de conectar computadoras a una computadora central o unidad principal se basaba en permitir a un abonado que sus terminales pueden conectarse a través de largas líneas, alquiladas.

Un pionero fundamental en lo que se refiere a una red mundial, J.C.R. Licklider, comprendió la necesidad de una red mundial, según consta en su documento de enero de 1960, Man-Computer Symbiosis (Simbiosis Hombre-Computadora). Una red de muchos ordenadores conectados mediante líneas de comunicación de banda ancha las cuales proporcionan las funciones hoy existentes de las bibliotecas junto con avances en el guardado y adquisición de información y otras funciones simbióticas.

Internet cuenta con una serie de herramientas que facilitan su utilización. Estas herramientas no son más que programas que permiten navegar por la red en busca de información o en caso contrario, para enviarla. Ninguno es mejor que otro, simplemente lo parecerán dependiendo de las necesidades y gustos del usuario, aunque algunos en definitiva sean de uso más popular. Dentro de estas herramientas destaca el denominado correo electrónico, que es un servicio de envío y recepción de mensajes a través de una red de computadoras, en lugar de escribir un mensaje, meterlo en un sobre y depositarlo en un buzón.

En México el tema jurídico del uso del internet se encuentra normado en diversos ordenamientos como la Ley de Amparo vigente hasta el 2 de abril del 2013 (en materia de determinación de competencia) y Código Fiscal de la Federación (relativo a pruebas en materia de transferencia electrónica de fondos), entre otros ordenamientos, habiendo sido necesario la intervención de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para determinar mediante tesis, la interpretación y alcance de los ordenamientos aludidos en las materias mencionadas.

En materia de determinación de competencia en materia de amparo, la Suprema Corte ha señalado que conforme a lo dispuesto por los artículos 20 y 31 del Código Fiscal de la Federación, que prevén el empleo de medios electrónicos para la presentación de las declaraciones, los contribuyentes obligados a presentar pagos provisionales mensuales, de conformidad con las leyes fiscales respectivas, deberán efectuar el pago de sus contribuciones mediante transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto expide la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por tanto, si de las pruebas exhibidas se advierte que efectuó los pagos provisionales del impuesto sobre la renta mediante declaraciones presentadas por un medio electrónico (internet), que fueron recibidas por la Administración General de Recaudación del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que tiene su sede en la Ciudad de México, Distrito Federal, y no existe evidencia del lugar donde se envió la declaración por el medio electrónico utilizado, es en esa ciudad en donde se actualizó el acto de aplicación de la ley y, por tanto, con fundamento en el artículo 36 de la Ley de Amparo (vigente hasta el 2 de abril del 2013), en esta hipótesis en particular, el competente para conocer de la demanda de garantías lo es el Juez de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal.

(126)

---

(126) Cfr. Tesis Aislada, Materia Administrativa, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XVI, Julio de 2002, Tesis: II.3o.A.13 A, Pág. 1270, Número de Registro 186,637.

Finalmente, la Suprema Corte ha señalado en materia probatoria, que la transferencia electrónica es un instrumento de pago mediante el movimiento de fondos consistente en el cargo que recibe la cuenta del ordenante y el abono que se produce en la cuenta del beneficiario. Debiendo considerarse que la transferencia de fondos se realiza en forma electrónica, de tal suerte que es el sistema computacional del contribuyente el que se enlaza con el sistema del banco, y en ambos sistemas informáticos quedan registradas las operaciones de envío de la instrucción y recepción de la misma, lo que permite al cuentahabiente obtener un comprobante de la operación, pero también el sistema de la institución bancaria registrará de manera automática, como corresponde a los programas informáticos operados por computadoras, la autorización, asignándole un número, con fecha, monto, origen y destino. Por ende, cuando el ordenante de la transferencia niega haber dado una autorización al banco del cual es cuentahabiente para que se hiciera esa operación y la institución bancaria afirma que sí recibió la instrucción correspondiente, corresponde la carga probatoria a esta última, tanto por ser quien conserva un registro de operaciones que, inclusive, reflejará en los estados de cuenta que tiene que remitir a sus cuentahabientes, como por la circunstancia de que así se desprende de la asignación de las cargas probatorias en cuanto a las afirmaciones y negaciones de hechos establecida en los artículos 1194 y 1195 del Código de Comercio.



Así, por regla general, la carga de la prueba sobre la existencia de la autorización para efectuar una transferencia electrónica de fondos corresponde a la institución bancaria, sin embargo, cuando el cuentahabiente afirma que el banco duplicó el traspaso por un error atribuible al mismo, a pesar de existir el registro de dos autorizaciones distintas, toca al propio cuentahabiente demostrar que fue el banco quien se apartó de la forma de operar un pago a terceros y en particular una transferencia electrónica, para lo cual podrá exigir no sólo la aportación de los registros del banco sino, inclusive, ofrecer la prueba pericial en informática, entre otros medios de comprobación a su alcance. (127)

Naturalmente, debido a su reciente creación, el uso del Internet en materia fiscal no se encontraba regulado en los CFF publicados en 1938 y 1966. Por lo que se refiere al Código Fiscal de la Federación vigente, este tema se analizará en el capítulo siguiente de esta tesis.

### **3.9. Antecedentes legislativos en México**

En nuestro país, las primeras normas jurídicas relacionadas con la regulación de los medios informáticos como instrumentos de la voluntad de las partes, medios probatorios y para el comercio electrónico, anteriores a las reformas de finales de principios del año 2000, a juicio del Licenciado Javier Moreno Padilla, se encuentran en los siguientes ordenamientos:

---

(127) Cfr. Amparo directo 495/2005, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, Banco Santander Mexicano, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Santander Mexicano, 18 de agosto de 2005, Número de Registro 176,621, Tesis Aislada, Materia: Civil, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXII, noviembre de 2005, Tesis: I.3o.C.518 C, pág. 940.

En el Código de Comercio, con texto vigente hasta la década de los noventa, se regula la manifestación de la voluntad de las partes por vía telegráfica, contenida en su anterior artículo 80, en el cual se destacaba que era menester que los contratantes hubiesen pactado en contrato normativo previo y por escrito, la posibilidad de atribución de eficacia jurídica a la contratación por medio telegráfico. Otro punto a resaltar del citado artículo consistió que en aras de la ausencia de formalismos, elemento común en la actividad mercantil, se recogiera la teoría de la expedición de la formación del consentimiento entre ausentes.

En el anterior Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, cuyo texto vigente en la década de los noventa, regula la manifestación de la voluntad de las partes por vía telefónica y vía telegráfica, consagrado en sus artículos 1805 y 1811, reconociendo el primero de estos artículos la posibilidad de asimilar a una oferta realizada en persona, con aquella realizada vía telefónica; mientras que el segundo de los artículos citados, disponía que era menester que se hubiera pactado en contrato normativo previo y por escrito, por los contratantes, la posibilidad de atribución de eficacia jurídica a la contratación por medio telegráfico.

En las Leyes y disposiciones Financieras y Bancarias cuyos textos vigentes en la década de los noventa, que regulaban la manifestación de la voluntad de las partes por medios electrónicos, contenidas en el artículo 91 de la Ley del Mercado de Valores, donde resulta patente la necesidad de la firma de un contrato normativo previo para poder pactar la posibilidad de convertir el uso de tecnologías mediante las cuales se envíen, intercambien y confirmen órdenes y demás avisos.

Asimismo en el artículo 52 de la Ley de Instituciones de Crédito disponía el requerimiento de firma de un contrato normativo previo entre el cliente y la institución de crédito para hacer viable la utilización de medios de identificación a lo que se atribuyera significación jurídica para la sustitución de la firma autógrafa.

Finalmente, en la Ley Federal del Protección al Consumidor, en su texto vigente durante la década de los noventa, se establecía el régimen legal de ventas a distancia, como el tele-mercadeo. Concretamente, de los artículos 53 al 56 se establecía que no era menester la celebración de un contrato normativo previo para atribuirle significación jurídica a la manifestación del consumidor, respecto al deseo de adquirir alguno de los bienes o servicios ofertados por sistemas como el del tele-mercadeo; sin embargo, difiere la plena eficacia de la operación concertada hasta que transcurran 5 días hábiles, contados a partir de la entrega del bien o de la firma del contrato o lo que suceda en el último de los casos. (128)

También habría que mencionar, junto con los anteriores ordenamientos, al Código Fiscal de la Federación que, en su texto vigente durante la década de los ochentas y noventas, únicamente estuvo normada en materia de notificaciones para telégrafos y fax, no así para télex, teléfono, computadora y medios electrónicos (internet).

---

(128) Cfr. Moreno Padilla, Javier, *Medios electrónicos en el derecho fiscal*. Primera Edición, Dofiscal Editores, México, 2006, pp. 8-9.

Concretamente el CFF de 1981 establece en el artículo 134, fracción II, que las notificaciones de los actos administrativos se harán por medio de telegrama cuando no se trate de aquellos que deban notificarse personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo, tratándose de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos o de actos administrativos que puedan ser recurridos. Igualmente para el uso del fax únicamente se estableció en el artículo 134 del mismo ordenamiento, que cuando se trate de notificaciones o actos que deban surtir efectos en el extranjero, se podrán efectuar por las autoridades fiscales a través de transmisión facsimilar con acuse de recibo por la misma vía. Cabe señalar que en estos casos, a diferencia de los ejemplos anteriores, no era necesario el previo consentimiento o la firma del contrato normativo previo.

### **3.9.1. Reforma del 29 de mayo de 2000**

Se considera a esta reforma como la primera que regula de manera sistemática y en general reglamenta el uso de los medios electrónicos en los procesos administrativos y judiciales, dando seguridad jurídica en el uso de estos medios, facilitando sus transacciones.

Este es el sentido que se establece en el propio dictamen de la Cámara de Diputados sobre dicha reforma, el cual, adicionalmente, menciona los siguientes antecedentes y razones para su implementación:

Señala el mencionado dictamen que en 1997 había en nuestro país cerca de 3.5 millones de computadoras y se esperaba que en 1999 la cifra superara los 4.2 millones, mientras que los usuarios de Internet se estimaba que estarían por arriba de los 2.2 millones en el año 2000, es decir, un crecimiento de 65 por ciento, una de las tasas de crecimiento más alto a nivel internacional.

Igualmente se señaló que las empresas mexicanas habían comenzado a modernizarse ya que el 70 por ciento de las operaciones de comercio electrónico en México se realizaban en el segmento empresa-empresa.

Se estimaba que en México había más de 4 mil empresas que han incorporado en sus operaciones transacciones a través de medios electrónicos. La mayoría de estas empresas utilizaban el intercambio electrónico de datos (EDI por sus siglas en inglés) y muy pocas realizan transacciones a través de Internet.

Se señaló que el gobierno también jugaba un papel importante en la tarea de promoción y desarrollo en el uso de la informática para mejorar el servicio a los usuarios. Se consideraba que la utilización de sistemas informáticos que hicieran más eficientes las relaciones entre gobierno, empresas y ciudadanía en general tenía un impacto positivo en la economía del país.

En este sentido se precisó que las dependencias gubernamentales trabajaban para ofrecer mejores servicios, a través de diferentes sistemas que están al servicio de los empresarios y entre los que destacan: el sistema de compras gubernamentales (Compranet), el sistema de información empresarial (SIEM), el sistema de modernización registral (Siger) y el sistema de comercialización, precios y promoción interna (Sicomepipi).

Que hasta el año 2000, la legislación mexicana se limitaba a prever como únicos medios para contratar entre no presentes al correo y al telégrafo.

Que las partes de un contrato sólo pueden acordar como mecanismo para dar el consentimiento el uso de medios electrónicos, previa celebración de un contrato marco por escrito, a fin de evitar la repudiación o violación de las obligaciones contraídas por las partes; sin embargo, el uso de los medios electrónicos estaba limitado a lo exclusivamente previsto en el contrato marco y habría necesidad de adicionarlo o celebrar uno nuevo para cualquier modalidad de las obligaciones originalmente contraídas.

Que en términos generales la legislación vigente en 2000 no reconoce el uso de los medios electrónicos de manera universal, y en caso de un litigio el juez o tribunal tendría que allegarse de medios de prueba indirectos para determinar que una operación realizada por medios electrónicos es o no válida. Esta situación había originado que empresas frenen sus inversiones orientadas a realizar transacciones por medios electrónicos, debido a la incertidumbre legal en caso de controversias.

Que a nivel internacional se habían hecho importantes esfuerzos jurídicos por regular, lo que ha sido denominado comercio electrónico, por la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (Uncitral por sus siglas en inglés) la cual elaboró y ha sido la Ley Modelo sobre Comercio Electrónico, propuesta a todos los Estados como guía para establecer o fortalecer la legislación que rige el uso de métodos de comunicación y almacenamiento de información sustitutivos del papel y con ello dar valor jurídico a la utilización de estos medios digitales.

Que adicionalmente debían apreciarse los avances logrados en otros ámbitos como el financiero, y en general el ámbito común, para que se reconociera la utilización de medios electrónicos como una forma de manifestación de la voluntad de empresas y particulares para contraer obligaciones.

Que era necesario dar valor probatorio al uso de medios electrónicos en los procesos administrativos y judiciales, sin que quedara al arbitrio del juez considerar su validez probatoria en caso de controversia, debido a una ausencia de regulación expresa.

Que por lo anterior, la iniciativa de reforma propuesta había considerado que el sistema jurídico mexicano debería incluir las menciones necesarias para aprovechar los avances logrados no sólo en el ámbito comercial, sino también en otros campos, para que pudiera lograrse una interacción en todos esos campos y los considere en su conjunto y no de manera aislada.

En virtud de lo anterior, la Cámara de Diputados consideró conveniente regular dicha materia aprobando, a Iniciativa del Ejecutivo Federal, las diversas modificaciones propuestas al Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal (hoy Código Civil Federal), Código Federal de Procedimientos Civiles, Código de Comercio y Ley Federal de Protección al Consumidor, las cuales como se comentó se publicaron en el DOF el pasado 29 de mayo del 2000.

A este respecto, a juicio del maestro Elías Azar, el legislador federal mexicano, sigue en materia de regulación electrónica, el esquema francés al integrar la normativa electrónica en los Códigos Civil y disposiciones generales en materia procesal y de consumidores. La normativa también fue incluida en Código de Comercio modificado por Decreto publicado en agosto de 2002, a través del cual se reformaron y adicionaron algunas disposiciones relativas a la firma electrónica y los prestadores de servicios y de certificación. (129)

Como se señaló las citadas adecuaciones fueron orientadas en los principios contenidos en la Ley Modelo de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI o UNCITRAL por sus siglas en ingles), por reunir en ella las experiencias y los estudios de todos los países del mundo (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico o OCDE; Área de Libre Comercio de América o ALCA y Cámara de Comercio Internacional o CCI, entre otras), al amparo de las Naciones Unidas.

---

(129) Elías Azar, Edgar, *La Contratación por medios electrónicos*, México, Editorial Porrúa, 2005, pp. XXXIII-XXXIV.



La gran utilidad de las nuevas tecnologías de identificación personal empleadas en el comercio electrónico, conocidas como firmas electrónicas, desarrollan los principios fundamentales enunciados en el artículo 7 de la Ley Modelo sobre Comercio Electrónico de 1996, aprobada mediante resolución 51/162 en la Asamblea General de 16 de diciembre de 1996 de la ONU, con respecto al cumplimiento de la función de la firma de las operaciones de comercio electrónico y fomentan la confianza entre las firmas electrónicas para que surtan efectos jurídicos cuando sean el equivalente funcional de las firmas manuscritas.

De esta manera, afirma el Licenciado Cornejo López, “la armonización tecnológicamente neutral de ciertas normas relativas al reconocimiento jurídico de las firmas electrónicas, el establecimiento de un método para evaluar la fiabilidad práctica y la idoneidad comercial de la técnicas de firma electrónica dan una mayor certidumbre jurídica al comercio electrónico.” (130)

En el mismo sentido se ha señalado por la doctrina que en materia de reformas electrónicas y sus problemáticas para su implementación, la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional propuso una Ley Modelo sobre las firmas electrónicas que constituye un útil complemento de la Ley Modelo sobre Comercio Electrónico que ayuda a los países a formular leyes sobre la utilización de técnicas modernas de autenticación y a mejorar la legislación ya existente. (131)

---

(130) Cornejo López, Valentín F., *Los medios electrónicos regulados en México*. México, Editorial SISTA, 2006, pp. X-XI.

(131) Cfr. Martínez Nadal, Apolonia, *Comercio electrónico, firma digital y autoridades de certificación*, 3ª. Edición, México, Editorial CIVITAS, 2001, p. 33.

En base a ello, se publicaron en México el 29 de mayo de 2000, las reformas antes citadas que establecieron un marco jurídico cuyo objeto es sentar las bases y brindar certeza jurídica a las operaciones comerciales a través de dichos medios electrónicos.

Asimismo se señala que junto a estas evidentes ventajas en la utilización de estas nuevas tecnologías y los cambios que suponen la eliminación del papel como soporte tradicional, se pueden generar riesgos e incertidumbres en los operadores económicos sobre cuestiones jurídicas tan esenciales como la validez y la eficacia de las transacciones electrónicas, normas de celebración y ejecución del contrato, documentos escritos o firmas manuscritas; así como otras cuestiones derivadas como la problemática del perfeccionamiento del contrato celebrado por esos medios, la prueba del mismo, la distribución de riesgos y delimitación de responsabilidades entre los distintos sujetos intervinientes, la ley aplicable y la jurisdicción competente en caso de litigio. (132)

Las reformas efectuadas el 29 de mayo del 2000, según el propio dictamen de la Cámara de Diputados, por ordenamiento legal, obedece a las siguientes intenciones:

---

(132) Ibidem, p. 34.

En materia de Código Civil, resultaba necesario reconocer la posibilidad de que las partes pudieran externar su voluntad o solicitar algún bien o servicio mediante el uso de medios electrónicos, e incluso dar validez jurídica al uso de medios de identificación electrónica. Asimismo se requería actualizar los alcances de la legislación civil vigente en lo relativo a los actos que requieren de la forma escrita otorgada ante un fedatario público, y que bien pueden conservar e incluso fortalecer la seguridad jurídica en beneficio de los obligados, si se utilizan medios electrónicos, ópticos o cualquier otra tecnología, conforme a un procedimiento claro y particularmente descriptivo que acreditará la atribución de información a una persona, y asegurara que ésta será susceptible de consulta posterior.

Con relación al Código Federal de Procedimientos Civiles, se propuso una adición con el fin de conceder efectos jurídicos, validez y fuerza probatoria a la información que consta en medios electrónicos y con ello, se reconocerían efectos jurídicos a las obligaciones que de conformidad con el Código Civil, contraigan las partes mediante el uso de medios electrónicos.

En lo que se refiere al Código de Comercio con la iniciativa que se presentó se haría una amplia reforma al texto vigente hasta dicho año, con lo cual se conseguiría una legislación mercantil innovadora y al día en aspectos informáticos, con ello se concedería la posibilidad de que los comerciantes pudieran ofertar bienes o servicios a través de medios electrónicos, también podrían conservar la información que por ley deben llevar mediante medios electrónicos, además de lo anterior se abrió un título de obligaciones mercantiles que retoma los conceptos manejados por el Derecho Común, pero aplicados a actos de comercio.

Por otra parte, dicha iniciativa propuso una adecuación a la Ley Federal de Protección al Consumidor, ordenamiento que en nuestro país tiene por objeto promover y proteger los derechos del consumidor, para incorporar las disposiciones mínimas que aseguren los derechos básicos del consumidor en las operaciones efectuadas a través del uso de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, con base en los lineamientos emitidos por la OCDE.

Finalmente, se señaló en el dictamen de las citadas reformas que en el seno de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), dentro del Comité de Política del Consumidor, el tema del comercio electrónico se empezó a tratar desde 1996 y en marzo de 1997 se celebró en París, un foro internacional denominado Caminos al mercado global: los consumidores y el comercio electrónico en el que se reunieron expertos de Norteamérica, Europa y la región Asia-Pacífico, para analizar entre otros temas la regulación del comercio electrónico.

### **3.9.2. Otras reformas**

Otra reforma relacionada con la regulación de los medios electrónicos, fue la publicación de la Norma de conservación de Mensajes de Datos (documentos electrónicos) NOM-151-SCFI-2002, dada a conocer en el Diario Oficial de la Federación el 4 de junio del 2002, y que establece los requisitos para la conservación del contenido de mensajes de datos que consignen contratos, convenios o compromisos que tengan derechos y obligaciones con fundamento en el artículo 49 del Código de Comercio.

Igualmente debe mencionarse la publicación de la Circular-Telefax 1/2002 del 2 de enero del 2002 que da a conocer la Infraestructura Extendida de Seguridad (IES) creada por el Banco de México, la Circular-Telefax 19-2002 (5 de julio 2002) y la Circular-Telefax 19-2002 bis (11 de julio 2003) que define el esquema de emisión de certificados digitales, describiendo las responsabilidades de la agencia registradora, agencia certificadora y agente certificador.

La Reforma al Código de Comercio, en materia de firma electrónica publicada en el DOF el 29 de agosto de 2003, a través de la cual la Secretaría de Economía dio a conocer el Reglamento para la operación de los Prestadores de Servicios de Certificación. Esta reforma establece que la legislación sobre la firma electrónica avanzada basada en el modelo sobre firmas electrónicas de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI) y complementa la parte relativa a Mensaje de Datos detallando conceptos como Intermediario, Acuse de Recibo, Copia, Error, entre otros. Dicha modificación regula las operaciones que ya ocurrían en la práctica e instrumenta mecanismos indispensables ya ordenados por las leyes, tales como el comercio electrónico, las facturas electrónicas, los trámites administrativos por medios electrónicos y la presentación de declaración de impuestos federales. Asimismo, incorpora la figura del Prestador de Servicios de Certificación reconociendo, por parte de las instituciones financieras, al Banco de México para regular y coordinar a la autoridad registradora central, registradora y certificadora (IES) y reconoce como Autoridad Registradora Central a la Secretaría de Economía (además de Banco de México y Secretaría de la Función Pública).

La Reforma al Código Fiscal de la Federación publicada en el DOF el 5 de enero de 2004, en el cual se adiciona un capítulo denominado “De los medios electrónicos”, artículos 17-E a 17-J, el cual establece, entre otras cosas, la obligación de utilizar la firma electrónica avanzada en todos los trámites fiscales con documentos digitales, estableciendo un capítulo específico en materia de medios electrónicos aplicable a Organismos Fiscales Autónomos en el cual se reconoce la firma electrónica avanzada, los certificados digitales, los requisitos para su obtención y operación, define la autorización para que terceros puedan auxiliar al SAT en los servicios de Registro e Información sobre certificados emitidos, se define el método de verificación de integridad y autoría de un documento digital, se establece que los documentos notariales cuando se acompañen a un documento digital deberán estar digitalizados y habilita la opción de usar el Comprobante Fiscal Digital (factura electrónica) para las personas físicas y morales que cuenten con un certificado de firma electrónica avanzada vigente y lleven su contabilidad en sistema electrónico.

La reforma a la Ley Federal de Protección al Consumidor, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 04 de Febrero de 2004, a través de la cual se regulan las ventas por medios electrónicos, la oferta de bienes o servicios, la publicidad, promociones, garantías-bonificación o compensación y reclamaciones de consumidores.

La publicación de la Resolución Miscelánea Fiscal y Anexo 20, dada a conocer en el DOF el 31 de mayo de 2004 (FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA, TU FIRM@), mediante la cual se definen los estándares y especificaciones técnicas para la generación de claves públicas y privadas con aplicaciones informáticas. Por otra parte, en la Sexta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004, se otorgan temporalmente algunas facilidades a contribuyentes que los posibilitan para el caso de declaraciones provisionales y anuales (así como sus complementarias o correctivas) a seguir utilizando los medios tradicionales para presentación de declaraciones (tarjeta tributaria, applet bancario, clave de identificación electrónica del contribuyente).

Dicha Resolución y su Anexo ha sido actualizadas por las subsecuentes publicaciones en el DOF de las Resoluciones Misceláneas para 2005 a 2013, reafirmando la obligación de los contribuyentes de cumplir con sus obligaciones fiscales, tanto formales como de pago, a través de los medios electrónicos, como veremos en el Capítulo siguiente.

## CAPÍTULO CUARTO

### 4. El cumplimiento de las obligaciones fiscales por medios electrónicos

#### 4.1. Marco referencial

Como se comentó en el capítulo tercero, el avance en la tecnología ha ido permeando gradualmente el ámbito jurídico en materia de obligaciones, por tratarse de una tendencia económica-empresarial de globalización que ha obligado tanto a los legisladores como a los tribunales administrativos y judiciales a implementar las reformas necesarias y a efectuar las interpretaciones jurídicas correspondientes. Es apenas en estos últimos 15 años que el avance en el diseño y mejoramiento de las computadoras y el uso casi cotidiano del Internet para todos los actos, han obligado al derecho a establecer un marco global que regule las transacciones electrónicas y sus efectos. Al respecto concordamos en que la introducción y regulación de los medios electrónicos implica un claro avance en materia obligaciones y contratos contenidos en los diferentes ordenamientos y constituye un acercamiento con los lineamientos a nivel mundial más recientes. No obstante, ello implica la generación de dudas al intérprete y demanda que se precise con el medio judicial y dogmático su significado y alcance. (133)

El ámbito fiscal en general y no solamente el relativo al cumplimiento de las obligaciones de pago mediante la presentación de declaraciones electrónicas, ha sido notablemente influenciado por esta corriente tecnológica, ejemplos de ello son los proyectos e-Gobierno, e-SAT, e-Salud, entre otros.

---

(133) Cfr. Calderón Medina, David, op.cit., nota 124, pp. 4-5.



Al inicio de la presente tesis, en la parte relativa a los motivos para su elaboración, se comentó la importancia del proyecto Plataforma que se encuentra ubicado dentro del tercer objetivo del Plan estratégico del SAT 2004-2006 denominado Eficientar la Administración Tributaria, siendo parte de una de las once iniciativas estratégicas, la tecnológica, relativa al rediseño y automatización de procesos del SAT.

Bajo dicho objetivo, nos permitimos exponer las principales modificaciones que dieron nacimiento al actual esquema de cumplimiento de las obligaciones por medios electrónicos, desde el interior del SAT, tanto en la parte relativa a la presentación de declaraciones de impuestos federales, como en materia de avisos, informes y solicitudes.

En este sentido, cuando se habla del esquema de cumplimiento de obligaciones fiscales por medios electrónicos, la mayoría de los autores lo ubican en el año de 2004 (fecha de arranque del Plan Estratégico del SAT y de las reformas del 5 de enero de 2004) y algunos otros lo hacen en mayo del 2002 con la publicación de las reglas del Nuevo Esquema de Pagos Electrónicos (NEPE).

Consideramos que si bien es cierto que en 2004 se da a conocer el nacimiento del denominado proyecto Plataforma dentro del Plan Estratégico del SAT y el reordenamiento de la Administración Tributaria, del que hablaremos detenidamente más adelante, propiamente es a través de las modificaciones efectuadas en mayo del 2002 en la Resolución Miscelánea Fiscal que se establece el nuevo esquema de pago de obligaciones y el cumplimiento de obligaciones fiscales por medios electrónicos, antecedente del proyecto Plataforma del SAT.

Debemos recordar que el derecho no es estático, por lo cual las reformas de enero de 2004 tienen como antecedente las reglas la Resolución Miscelánea de mayo del 2002 y éstas a su vez, en las modificaciones que se establecieron en el año de 1998 al Código Fiscal de la Federación, a través de las cuales se constituyó la obligación de pago provisional de impuestos federales a algunos contribuyentes mediante el uso de Internet.

Las principales modificaciones fiscales que sustentan nuestro actual esquema de cumplimiento de obligaciones de carácter fiscal por medios electrónicos se analizan a continuación:

#### **4.1.1. Reforma fiscal para 1998 y sus reglas de carácter general**

Mediante diversas reformas y adiciones al artículo 31 del Código Fiscal de la Federación publicadas en el Diario oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1997, a través de la denominada Ley Miscelánea Fiscal para 1998, se estableció que los contribuyentes obligados a presentar pagos provisionales mensuales de conformidad con las leyes fiscales respectivas, en lugar de utilizar los formatos impresos aprobados por el SAT contenidos en el anexo 1 de la Resolución Miscelánea Fiscal anual (RMF), deberían presentar las declaraciones correspondientes a través de medios electrónicos, en los términos que señalaba la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general en dicha miscelánea.

Adicionalmente, se señaló en el segundo párrafo del artículo 31 citado, que los contribuyentes podrían presentar adicionalmente la declaración correspondiente en las formas aprobadas por la citada dependencia, para obtener el sello o impresión de la máquina registradora de la oficina autorizada que recibía el pago, debiendo cumplir para el efecto con los requisitos que dicha Secretaría fijó mediante reglas de carácter general. Cabe resaltar que este último punto denota la fragilidad con la que nació el pago por medios electrónicos, tan es así que para seguridad del contribuyente y de la propia autoridad, se permitía obtener un comprobante impreso, además del digital como medio de prueba del pago y cumplimiento de obligaciones fiscales.

Congruente con la reforma anteriormente comentada, la regla 2.10.13. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 1998 (RMF 98), publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de marzo de 1998, estableció que para efectos del Artículo Segundo fracción VII de la citada Ley Miscelánea Fiscal para 1998 (Disposiciones Transitorias del Código Fiscal), los contribuyentes estarían obligados a presentar la declaración anual del ejercicio fiscal de 1997, a partir del 1 de marzo de 1998 mediante transmisión electrónica de datos: tratándose de Sociedades controladoras, de Instituciones bancarias, de seguros y de fianzas y aquéllos otros contribuyentes que utilizaran la Declaración del ejercicio-personas morales o la Declaración del ejercicio-personas morales régimen simplificado y que, además, por el ejercicio fiscal de 1996, hubieran declarado cantidades iguales o superiores a los montos que dicha regla señalaba, es decir los grandes pagadores.

La presentación de las declaraciones se debería realizar vía Internet (página del SAT) o a través de banca electrónica de las Instituciones de Crédito autorizadas. En el caso de Internet, el representante legal del contribuyente, debería acudir al Módulo de Atención Fiscal del SAT ubicado en la sede de su administración local de recaudación a realizar la inscripción al Servicio de Presentación Electrónica de Declaraciones y hacer el trámite por Internet correspondiente. Tratándose de banca electrónica, el representante legal acudiría ante las instituciones bancarias a hacer la contratación del servicio respectivo.

El pago de las contribuciones se debería realizar mediante transferencia electrónica de fondos ante las instituciones de crédito autorizadas para recaudar contribuciones federales señaladas por el SAT mediante anexo de la Resolución Miscelánea. Dicho pago se hacía previamente a la transmisión electrónica de datos de la declaración, debiendo el contribuyente registrar por medio del sistema de captura elegido y en el campo diseñado para ello en la declaración que correspondiera, el número de transferencia de fondos a 18 posiciones proporcionado por la institución bancaria. Aclaraba la citada regla que se consideraría que un contribuyente habría cumplido la obligación de presentar la declaración únicamente cuando ésta y el pago a que se refiere este tema, coincidieran en fecha y en la cantidad manifestada y enterada. Esta regla de entero del pago primero y presentación de la declaración después, se modificó en 2007 hasta invertirse el esquema, es decir declaración primero y pago posterior, pasando previamente por el esquema de pago simultáneo a la presentación de la declaración como sucedió de los años 2002 a 2006.

La disposición en comento precisó que se tomaría como fecha de presentación de la declaración: en el caso de utilizar Internet, aquélla en que el SAT recibiera la información correspondiente. Para el efecto dicho órgano acusaría recibo utilizando la misma vía electrónica. Cuando fuera utilizado el servicio de banca electrónica la fecha de presentación y por tanto de cumplimiento, sería aquélla en que sean recibidas por las mismas instituciones bancarias. Para este efecto dichas instituciones generaban el acuse de recibo correspondiente y lo enviaban por el mismo medio electrónico al contribuyente.

Finalmente, se estableció la opción para que las otras personas morales que no estaban obligadas a presentar declaraciones por medios electrónicos, lo pudieran hacer utilizando el procedimiento antes señalado.

Como puede observarse la obligación de presentar declaraciones fue obligatoria sólo para algunas Personas Morales y fue opcional para las demás que podían seguir haciéndolo a través de los formatos oficiales (contenidos anexo 1 de la RMF), excluyéndose totalmente de esta facilidad a las personas físicas. Es importante resaltar que la obligación de presentar declaración sólo se tenía por cumplida cuando declaración y pago coincidían, de lo contrario no se tendría por satisfecha esta obligación fiscal.

#### 4.1.2. Anteproyecto de reforma fiscal integral 2001 y reforma fiscal 2001

Siendo Subsecretario de Ingresos de la SHCP el Licenciado Rubén Aguirre Pangbur, fue presentado en el mes de abril de 2001, en la Revista Investigación Fiscal de dicho año, el Anteproyecto de Reforma Fiscal Integral que contenía un paquete de reformas a diversos ordenamientos fiscales y en donde dicho funcionario (posteriormente Jefe del SAT) señalaba que desde el nacimiento de dicho Órgano Desconcentrado se planteó como parte de su objetivo, propiciar el cumplimiento voluntario y oportuno de las obligaciones fiscales de los contribuyentes mediante la oportunidad y calidad de la información que se les brindara a los contribuyentes, señalando como medidas de simplificación para cumplir estos objetivos, la presentación de las declaraciones fiscales vía internet, la realización de varios trámites a través de dicho medio, así como el pago de contribuciones vía transferencia electrónica de fondos opcional al pago en ventanillas bancarias. (134)

Por otra parte y congruente con las modificaciones paulatinas al sistema fiscal mexicano, se dio a conocer la Ley Miscelánea Fiscal para el año de 2001, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre del 2000, a través de la cual se reformó, entre otros preceptos, el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación para incluir dentro de los documentos que se deberían enviar por los contribuyentes mediante el uso del Internet a través de la página del SAT (<http://www.sat.gob.mx>), no solamente las declaraciones, sino también los avisos fiscales, debiendo cumplir para ello con los requisitos que el SAT estableció en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2001 (RMF 2001).

---

(134) Revista de Investigación Fiscal, México, Tercera Época, número 1, abril de 2001, Proyecto de Reforma Fiscal Integral, SHCP-SAT, 2001, pp. 5-8.

Asimismo, por primera vez, se estableció en dicha RMF 2001, la posibilidad de que los demás contribuyentes no obligados a presentar sus declaraciones por Internet a que se refiere el artículo 31 del citado Código (es decir las personas físicas y algunas morales no obligadas), pudieran presentar opcionalmente y cumpliendo con ciertos requisitos, sus declaraciones y avisos a través de medios electrónicos, en los términos ya descritos en el tema anterior, siempre que se tratara de personas morales o personas físicas con actividades empresariales que en el ejercicio inmediato anterior hubiera obtenido ingresos superiores a \$1,000,000.00 o de personas físicas que no realizaran dichas actividades empresariales pero que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos superiores a \$300,000.00.

Es de resaltarse que el anteproyecto mencionado en el párrafo primero de este apartado, fue sin duda el antecedente de la reforma fiscal efectuada en el año 2004 que se presentó al H. Congreso de la Unión y es congruente con el contenido de las reglas misceláneas que analizaremos en el tema siguiente.

#### **4.1.3. Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2002**

Aún cuando ya se había comentado al medio jurídico una posible reforma fiscal integral que establecería las bases para la presentación de las declaraciones fiscales vía Internet, lo cierto es que por cuestiones de carácter político legislativo que más adelante señalaremos, no se realizó modificación legal alguna en ese sentido durante los años de 1999, 2000 y 2001, ya que la última modificación efectuada al Código Fiscal de la Federación en dicha materia, había sido la ya comentada modificación de diciembre del año 2000, a través de la cual sólo se hicieron precisiones al artículo 31 del Código Fiscal de la Federación.

No obstante lo anterior y para sorpresa de la mayoría del medio fiscal, el 30 de mayo de 2002 fue dado a conocer en el Diario Oficial de la Federación, en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002, el denominado “Nuevo esquema de Pagos Electrónicos”, soporte jurídico al cumplimiento de las obligaciones fiscales por medios electrónicos vigente, sin que fuera necesario adecuaciones al marco normativo vigente en dicho año, ya que en un esfuerzo de interpretación legal y a través de diversas opciones a los contribuyentes, se estableció dicho esquema de pagos, como una realidad que rebasó las expectativas de la autorización de pagos por Internet que el Anteproyecto de reforma integral pretendía implementar. Esta última observación, es uno de los puntos destacables de dicho esquema y le valió al SAT el premio Reconocimiento a la Innovación Gubernamental 2002. (135)

En efecto, tejiendo de una manera fina el entramado jurídico fiscal previsto en las Leyes del ISR, IVA, IEPS, IMPAC (ley todavía vigente en ese año) y el CFF y sin que se hiciera reforma legal alguna a dichos ordenamientos, se estableció el nuevo esquema de pagos electrónicos (NEPE), mediante reglas contenidas en los Capítulos 2.14. Pagos provisionales vía internet, 2.15. Pagos provisionales por ventanilla bancaria (opción para hacerlo por internet) y 2.16. Disposiciones Adicionales para el pago vía internet y ventanilla bancaria y en los artículos décimo a décimo quinto de las Disposiciones Transitorias de dicha Miscelánea Fiscal para 2002 (RMF2002) y que básicamente señalaba lo siguiente:

---

(135) Cfr. Premio Reconocimiento a la Innovación Gubernamental 2002 otorgado por la Presidencia de la República. Sexto Informe de Gobierno 2006.



Se estableció que los contribuyentes obligados, a presentar declaraciones de pagos mensuales, provisionales o definitivos, del ISR, IMPAC, IVA, IEPS, impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios establecido en la Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal de 2002 o del impuesto sustitutivo del crédito al salario, a través de medios electrónicos conforme al artículo 30 del Código Fiscal de la Federación, a partir de las declaraciones correspondientes al mes de julio de 2002 y subsecuentes, incluyendo sus complementarias, extemporáneas y de corrección fiscal, las deberían efectuar, respecto de cada una de sus obligaciones fiscales derivadas de los citados impuestos, incluyendo retenciones, por vía Internet, proporcionando los datos que se contenían en la dirección electrónica de las instituciones de crédito autorizadas a través de los medios electrónicos correspondientes, debiendo además efectuar el pago mediante transferencia electrónica de fondos, entendiéndose como tal el pago de las contribuciones en forma electrónica a través de la afectación de fondos de su cuenta bancaria a favor de la Tesorería de la Federación. (136)

En ese supuesto, las instituciones de crédito estaban obligadas a enviar a los contribuyentes por la misma vía electrónica, el acuse de recibo, el cual debería contener el sello digital generado por las mismas, que permitiera autenticar la operación realizada (declaración) y, en su caso, el pago.

---

(136) Texto vigente del 1 de junio de 2002 al 28 de febrero de 2003.

Los datos que se deberían proporcionar en la dirección electrónica de las instituciones de crédito fueron desarrolladas por el SAT y consensuadas con la Asociación de Bancos de México para su implementación y contenían la identificación del contribuyente, el concepto del impuesto a pagar, por obligación; periodo de pago, el ejercicio fiscal, el tipo de pago, el impuesto a pagar o el saldo a favor, los accesorios legales, el crédito al salario, las compensaciones, los estímulos o los certificados aplicados, en su caso, y la cantidad a pagar. En el caso de declaraciones complementarias o de corrección fiscal, adicionalmente se debería señalar el monto pagado con anterioridad y la fecha de éste.

Las declaraciones que se deberían enviar vía Internet a través de las instituciones de crédito autorizadas, serían las que contuvieran saldo a favor o impuesto a pagar, aun cuando en este último caso, no resultara cantidad a pagar derivado de la aplicación de crédito al salario, compensaciones o estímulos. Los contribuyentes obligados a presentar la primera declaración sin pago, quedaban relevados de la obligación de hacerlo, así como de las subsecuentes, en tanto no tuvieran impuesto a pagar o saldo a favor, debiendo en este caso presentar a más tardar el último día en que estuvieran obligados a presentar la declaración de pago correspondiente.

Para presentar las declaraciones e información los contribuyentes deberían obtener su clave de identificación electrónica confidencial en la página de Internet del SAT a partir del 1 de junio de 2002.

Asimismo, se estableció la opción de presentar declaraciones vía Internet a las personas físicas que en principio estaban obligadas a efectuar sus pagos mensuales, provisionales o complementarios, retenciones declaraciones extemporáneas y de corrección fiscal a través de la ventanilla bancaria, mediante el uso de una tarjeta denominada tributaria, que contenía código de barras (cuyo formato y características se dieron a conocer en el Anexo 1, rubro E, de la citada RMF 2002), en la que el contribuyente proporcionaba a los bancos los datos contenidos en los medios electrónicos de las instituciones de crédito autorizadas (desarrollado por el SAT y consensuados técnicamente con la Asociación de Bancos), con ello se pretendía agilizar los pagos en el banco evitando errores y se pensaba ahorrar tiempos en la captura, ya que con el uso de la tarjeta no se tendrían que utilizar los formatos fiscales impresos tradicionales (sólo en caso de necesidad se utilizaba una hoja de ayuda para su presentación) y se garantizaba que el pago se acreditara directa e inmediatamente en la cuenta fiscal del contribuyente. Esta herramienta fue utilizada por los contribuyentes de baja capacidad administrativa cuyos montos y características señalaron las propias reglas.

Es importante señalar que en la citada miscelánea se precisó que los medios de identificación automatizados que las instituciones de crédito tenían establecidos con sus clientes, los medios de identificación electrónica confidencial que generaban los contribuyentes mediante los medios informáticos del SAT (Clave de Identificación Electrónica Confidencial CIEC creada a través de la dirección de Internet [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)), así como el uso de la tarjeta tributaria, sustituían a la firma autógrafa y producían los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos correspondientes, teniendo el mismo valor probatorio.

Hasta antes de agosto de 2002, el pago de los impuestos federales se había venido efectuando generalmente en forma trimestral y con los formatos impresos contenidos en el Anexo 1. En la mencionada Resolución Miscelánea Fiscal para 2002 se estableció una modificación para efectuar los pagos a través de medios electrónicos, regulados en las leyes vigentes para ese año, mediante pagos mensuales.

Para que el esquema de pagos electrónicos comenzara a funcionar, se requirió una serie de trabajos que implicaron; Diseño y elaboración de 3,350,312 tarjetas, más del 80% de ellas entregadas a los contribuyentes, reuniones con la Asociación de Bancos de México con el propósito de establecer puntos de acuerdo para la entrada en vigor del nuevo esquema de pagos, certificación de 18 instituciones bancarias para operar este esquema, diseño y elaboración de seis aplicaciones informáticas para las páginas de internet de los bancos y para la del SAT, capacitación a orientadores fiscales para operar las aplicaciones de pago tanto del SAT como las de los bancos, establecimiento de un Centro de Atención Telefónica para la recepción de dudas de los contribuyentes, diseño y elaboración de un sitio especial de Internet para efectuar las declaraciones, corregir datos, consultar información sobre dicho esquema, elaboración de una guía de pagos, impresión y distribución de hojas de ayuda, otorgamiento de claves de identificación electrónica (CIEC), Intensa difusión, pláticas y entrevistas radiofónicas y televisivas, distribución de impresos, contratación de spots de radio, televisión e inserciones en prensa y establecimiento de alianzas estratégicas con instituciones, escuelas y medios de comunicación para difundir información a través de páginas de internet, así como distribución de material editorial en puntos de contacto fuera de las oficinas del SAT, entre las más destacadas actividades.

Entre las evidentes ventajas y beneficios que el nuevo esquema de pagos electrónicas trajo consigo, se encuentran los siguientes:

Para los contribuyentes: Se hizo más fácil el esquema de pago al eliminarse el uso de formatos fiscales, se amplió el plazo para pagar, de uno y hasta cinco días adicionales, de acuerdo con el sexto dígito numérico del RFC del contribuyente, se dio más seguridad al evitarse errores de captura, el pago se pudo efectuar desde cualquier computadora, en cualquier lugar del país y en un horario más amplio, los contribuyentes con tarjeta tributaria, también obtuvieron la opción de pagar por internet, se sustituyó el software cliente por un ambiente Internet, se garantizó que el pago se acreditara directamente en la cuenta fiscal del contribuyente, el recibo que generaron las aplicaciones contenía un sello digital y una cadena original que por sus características lo hicieron infalsificable, convirtiéndose así en el comprobante de pago, el pago se podía verificar vía Internet 48 horas después de haberlo efectuado y se redujo la posibilidad de fraude en el pago al hacerse electrónico.

Para el SAT sus ventajas fueron: Reducción del manejo de papel, reducción de posibilidad de fraude y corrupción en oficinas de la institución, obtención de datos y pagos por el mismo canal y mínimos errores de captura, disminución del cargo de servicio de recepción de declaraciones cobrado por los bancos al SAT por menor afluencia de contribuyentes (137), ahorro en el almacenamiento y traslado de información, ahorro de costos de procesamiento a posteriori por la centralización de bases de datos y procesos, así como el ahorro de inversión y gasto en equipo de cómputo.

---

(137) Cfr. Reglas de Carácter General para prestar los servicios de recepción de formas oficiales y recaudar los ingresos federales por parte de la Instituciones de Crédito, publicadas en el DOF el 17 de marzo de 1999 y el artículo 32-B, fracción III del Código Fiscal de la Federación vigente en 2002.

Para los Bancos los beneficios fueron: Reducción del manejo de papel, reducción de la posibilidad de fraude y corrupción por desvío de pagos, envío conjunto de datos y pagos por el mismo canal y mínimos errores de captura, disminución de la captura de servicio, por menos afluencia de contribuyentes que permitió dar mejor servicio a sus clientes habituales y además la posibilidad de incremento de clientes de banca al hacer uso de su portal, así como la obtención de recursos adicionales por la prestación del servicio de banca electrónica.

En este proyecto, se requirió el esfuerzo humano del SAT, pero principalmente de las áreas centrales de tres Direcciones Generales del SAT, la Administración General de Recaudación en su diseño, incluyendo la parte jurídica, la Administración General de Asistencia al Contribuyente, en la difusión y preparación de gente y la Administración General de Tecnología de la Información, en su implementación tecnológica. Este esfuerzo interno es el más grande que la Institución, en el pasado o en la actualidad, ha superado con su propio personal y recursos.

Finalmente, debe dejarse anotado que los primeros días de su implementación fue necesario establecer un centro de monitoreo y mando en el Centro de Procesamiento Nacional (CPN) ubicado en la Colonia Relox, Tlalpan, Distrito Federal, en el cual se tomaron las primeras decisiones del nacimiento de este nuevo sistema, el cual no estuvo libre de pequeños errores en los primeros dos meses de implementación, como las fallas naturales en ese entonces de la comunicación por Internet que se desconectaba, algunos días en que no funcionó la página del SAT (16 de agosto de 2002), desconocimiento de algunos cajeros bancarios del nuevo sistema que provocó saturaciones y largas filas, aunado a la falta de internet en algunas poblaciones, estas fueron las fallas más sobresalientes que se presentaron al implementarse el nuevo esquema.

Cabe señalar que en el año de 2002 en que se utilizó la CIEC para enviar declaraciones por internet a través del portal del SAT, consultar transacciones o reimprimir acuses de pagos hechos electrónicamente; dicha clave utilizó un sello electrónico al que no se le puede denominar firma en sentido técnico, ya que no tenía una encriptación, sino que sólo se ocultan los datos para que ninguna persona externa pudiera verlos.

Las razones políticas que varios especialistas en derecho fiscal señalaron para no realizar las reformas fiscales en los años 1999-2001, fueron las relativas a que debido a opiniones discrepantes entre fracciones parlamentarias representadas en la Cámara de Diputados, en diciembre de 1997, por primera vez en la historia legislativa del país en materia fiscal, se dio el hecho de que la Cámara de Diputados, por apretada mayoría y de manera inadvertida, rechazara una iniciativa presidencial de Ley Miscelánea Fiscal para 2008, cuando después de una acalorada e inconclusa asamblea plenaria, el presidente de la mesa directiva emitió, equivocadamente, una resolución que desechó la citada Iniciativa y no el dictamen elaborado por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la citada Cámara, habiendo sido dada por concluida la asamblea plenaria por la toma de la tribuna de dicha Cámara por un grupo de Diputados opositores.

Los diputados en el poder insistieron en que el Artículo 72, inciso g) Constitucional impedía someter ese proyecto nuevamente a la Cámara en ese año, con lo que pretendieron chantajear a la oposición para que pagara el costo político de su desacato en la aprobación de la reforma fiscal y sus beneficios sociales, ante esto y por la presión social, mediática y empresarial del país, fue necesario un consenso y la presentación de una nueva iniciativa que básicamente era igual a la desechada y que finalmente fue aprobada por la Cámara de Diputados y publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1997

A partir de dicho suceso las discusiones para la aprobación tanto de las leyes de ingresos y los presupuestos de egresos se hicieron más difíciles de lo de costumbre, como fue por ejemplo la aprobación del paquete fiscal para 1999, que fue aprobado hasta el 30 de diciembre de 1998, publicado en el DOF el 31 de dicho mes y año y que entró en vigor el 1º de enero de 1999, motivos por lo que no se consideró políticamente oportuno presentar la mencionada Reforma Fiscal Integral y solamente se presentaron minis paquetes fiscales por Ley o al CFF, incluso a través de la Ley de Ingresos de la Federación en una evidente falta de técnica legislativa. (138)

#### **4.1.4. Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2003**

En 2003 se presentó la Resolución Miscelánea Fiscal para dicho año, en la que se adicionaron 2 últimos capítulos respecto de la RMF del año 2002 denominados: Declaración Informativa Múltiple Vía Internet y por medios Magnéticos (guía para el uso del programa para la presentación de la Declaración Informativa Múltiple) y 2.21. Declaración Informativa de contribuyentes del Régimen de Pequeños Contribuyentes (Vía Internet y por medios Magnéticos), además de los 3 capítulos dados a conocer en la RMF para 2002: el 2.17. Declaraciones Anuales vía Internet (para 2003), el 2.18. Declaraciones Anuales por ventanillas Bancarias (con opción de presentarse por internet) y el 2.19. Disposiciones adicionales para la presentación de las declaraciones anuales (utilización de la clave de identificación fiscal y efectos de su uso).

---

(138) Calvo Nicolao, Enrique, Comentarios a la reforma fiscal 1998, 1a. Ed., México, Themis Editores, 1998, pp. IX a XIV.



Otro de los proyectos iniciados el 22 de noviembre de 2002, como un esfuerzo conjunto del SAT y de la entonces Función Pública, fue el denominado programa e5cinco (SAT5), como parte del programa de pagos electrónicos del SAT el cual permitió realizar el pago por internet de algunos Derechos, Productos y Aprovechamientos (DPAs) en el que participaron también las Secretarías de Relaciones Exteriores y de Economía.

Mediante dicho programa, los contribuyentes podrían efectuar el pago por internet, brindando al contribuyente mayor agilidad de trámites al eliminar o facilitar el llenado de formatos impresos (formatos 5 y 16). Para este programa cada una de las Secretarías de Estado mencionadas puso a disposición del público su portal de Internet y sus ventanillas de atención al público, para que el interesado consultara en el catálogo de claves la referencia sobre los DPAs que se podría pagar bajo este esquema.

Para tal efecto, el contribuyente tenía que identificar: referencia, cadena de la dependencia y monto del DPA que quería pagar, después ingresar al portal de internet de la institución de crédito certificada que le proporcionaría el servicio de banca electrónica y seleccionar la opción Pago de DPA's, para capturar los datos señalados e imprimir el recibo bancario con sello digital que le serviría como comprobante de pago realizado y continuaría con el trámite que se encontrara efectuando ante la Secretaria correspondiente.

#### 4.1.5. Plan estratégico del SAT 2004-2006

Dentro del marco estratégico del Plan Estratégico del SAT 2004-2006, se señaló que desde marzo de 2001 fueron iniciadas las actividades al interior del SAT con el objeto de diseñar, formular e instrumentar dicho plan. Con la reforma fiscal para el año 2003 y con la adición de diversas disposiciones contenidas en la Ley del SAT en junio de 2003, se estableció la obligación de dicho órgano de revisar el Plan Estratégico existente. A partir del diagnóstico y de las reformas a las disposiciones legales mencionadas, se inició un proceso al interior del SAT con el fin de revisar los objetivos generales, las iniciativas estratégicas y los proyectos y programas que permitieran la integración de esfuerzos con un rumbo bien definido. A partir de la definición de la misión y visión del SAT como principal institución recaudadora, eficiente y eficaz orientada al contribuyente, se determinaron cuatro grandes objetivos en el Plan Estratégico del SAT 2004-2006, a saber:

1. Facilitar y motivar el cumplimiento voluntario.
2. Combatir la evasión, contrabando e informalidad.
3. Eficientar la Administración Tributaria.
4. Contar con una organización integrada que fuera reconocida por su capacidad, ética y compromiso. (139)

---

(139) Revisión al Plan Estratégico del SAT 2004-2006, México, Julio 2004, Talleres Gráficos de México.

Con objeto de dar cumplimiento a los cuatro objetivos señalados, se definieron 11 iniciativas estratégicas, materiales, tecnológicas y de personal, entre las cuales destacan 2 a nuestro juicio, el rediseño y automatización de procesos clave del SAT y la simplificación de los servicios al contribuyente apoyados en medios electrónicos.

En la primera iniciativa estratégica mencionada (rediseño y automatización), se definió como su objetivo el incrementar la eficiencia y eficacia de la función recaudatoria mediante la modernización e integración de los sistemas y herramientas tecnológicas que la soportan. Dentro de este contexto se definieron una serie de proyectos estratégicos y de transformación a ejecutar en los siguientes años, siendo los principales el Proyecto Plataforma (del que hablaremos más adelante), el rediseño del modelo de procesos del SAT, la creación de unidades tipo, la creación de la local modelo y el proceso de digitalización a cargo de la Administración General de Tecnología del SAT.

Dentro de la segunda iniciativa estratégica citada (simplificación de servicios), se propuso incrementar la gama de servicios electrónicos y se definieron una serie de proyectos estratégicos, como el proyecto e-SAT que busca disminuir la afluencia de contribuyentes a las oficinas del SAT en la misma proporción en que se integren dichos servicios al portal del SAT en Internet, así mismo destacan los proyectos de Firma Electrónica Avanzada (tu firma), comprobantes digitales, consultas de devoluciones y compensaciones por Internet, pago por internet de Derechos, Productos y Aprovechamientos (e-5cinco), el servicio de inscripción al RFC por Internet, proyectos a cargo de las Administraciones Generales de Tecnología, Recaudación y de Asistencia al Contribuyente del SAT.

Cabe señalar que en noviembre de 2004, se logró la primera certificación ISO 9000 para una de las Administraciones Locales de Asistencia al Contribuyente la cual acreditó la aplicación homogénea de normas internacionales de calidad para facilitar el pago de las contribuciones y en diciembre de dicho año se terminó la certificación de las 65 locales restantes, cumpliendo con ello uno de los objetivos del plan estratégico establecido en la mencionada segunda iniciativa estratégica.

Para lograr los objetivos fijados en el Plan Estratégico, el SAT se valió de la denominada Solución integral para la Administración Pública (SIAT), de la que hablaremos más detalladamente en el apartado relativo al proyecto Plataforma.

#### **4.1.6. Reforma fiscal para 2004 y sus reglas de carácter general**

Tomando en consideración que no se habían efectuado reformas legislativas en materia fiscal en los años 2002 y 2003 y que el Nuevo Esquema de Pagos Electrónicos (NEPE) tenía su principal sustento legal en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002 (adecuada en la RMF para 2003), con base en algunas disposiciones aisladas del Código Fiscal de la Federación en los artículos 20 y 31 principalmente, se consideró necesario en el año de 2004 hacer las modificaciones legales que se encontraban pendientes en dicha materia a través de reformas y adiciones al Código Fiscal de la Federación las cuales fueron publicadas en el Diario oficial de la Federación el 5 de enero de 2004. Cabe comentar que en ese año tampoco se publicó una reforma fiscal en forma sino únicamente modificaciones aisladas a las leyes fiscales y al Código Fiscal de la Federación.

La reforma al citado ordenamiento tuvo como antecedentes tres hechos, el primero ya mencionado de dar un sustento más sólido y sobre todo homogéneo al cumplimiento de obligaciones mediante pagos electrónicos a través de su inclusión en el Código Fiscal de la Federación y las leyes respectivas, el segundo también ya analizado de dar las bases jurídicas para la implementación del Plan Estratégico del SAT en dicho ordenamiento y la tercera, la de adecuar por fin la legislación fiscal a los cambios que se efectuaron a toda la serie de ordenamientos de carácter privado que se señalaron en el capítulo tercero de esta tesis (Código Civil Federal, Código de Comercio Ley Federal de Protección al Consumidos y Código Federal de Procedimientos Civiles) en materia de transacciones electrónicas realizadas en mayo del año 2000.

En este sentido se incluyó en CFF un capítulo segundo denominado “De los Medios Electrónicos” conteniendo los artículos 17-C a 17-J, a través de los cuales se estableció que cuando las disposiciones fiscales obligaran a presentar documentos, éstos deberán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor, salvo los casos que establezcan una regla diferente. Para dicho efecto se señaló que se debería contar con un certificado que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de una firma electrónica avanzada, expedido por el Servicio de Administración Tributaria cuando se tratara de personas morales.

También se estableció, como ya estaba señalado en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002, que en los documentos digitales, la firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente sustituiría a la firma autógrafa del firmante, garantizaría la integridad del documento y produciría los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio. Finalmente, se definió al documento digital como todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.

Igualmente se estableció en el artículo 17-E que cuando los contribuyentes remitieran un documento digital a las autoridades fiscales, recibirían el acuse de recibido con sello digital, definiendo como tal al mensaje electrónico que acreditaría que un documento digital fue recibido por la autoridad correspondiente y estaría sujeto a la misma regulación aplicable al uso de una firma electrónica avanzada.

En este caso, el sello digital identificaría a la dependencia que recibió el documento y se presumiría, salvo prueba en contrario, que el documento digital fue recibido en la hora y fecha que se consignaran en el acuse de recibo mencionado. Se señaló que el SAT estaba obligado a establecer los medios para que los contribuyentes pudieran verificar la autenticidad de los acuses de recibo con sello digital.

Es importante comentar la posibilidad que se abrió a los contribuyentes que, mediante ciertos requisitos, podrían emitir los comprobantes de las operaciones que realizaran mediante documentos digitales (comprobantes electrónicos) y no sólo en papel.

Asimismo, se realizaron modificaciones a los artículos 20 y 31 del citado Código Fiscal, que establecen las bases del cumplimiento de obligaciones mediante pagos electrónicos, para señalar, en el artículo 31, que las personas estaban obligadas a 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 fijados por el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, enviándolos a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas, según fuera el caso, debiendo cumplir los requisitos que se establecieron en dichas reglas para tal efecto y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos, pudiendo los contribuyentes cumplir materialmente con esa obligación en las oficinas de asistencia al contribuyente del Servicio de Administración Tributaria, proporcionando la información necesaria a fin de que se enviara por medios electrónicos a las direcciones electrónicas correspondientes y, en su caso, ordenando la transferencia electrónica de fondos de su cuenta bancaria.

Igualmente se estableció en el artículo 20 del Código Fiscal que los contribuyentes personas físicas que realizaran actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior (2003) hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$1,750,000.00, así como las personas físicas que no realizaran actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$300,000.00, en lugar de presentar las solicitudes, declaraciones, avisos, informes o documentos, en los términos del párrafo primero del artículo 31 del Código Fiscal podrían presentarlos en las oficinas autorizadas que señalara el Servicio de Administración Tributaria. Los contribuyentes mencionados deberían utilizar para la presentación de sus declaraciones la nueva Tarjeta Electrónica, la cual sustituía a la firma electrónica avanzada. Estos contribuyentes también podrían acudir a las oficinas de asistencia al contribuyente cuando se tratara del cumplimiento de obligaciones que no implicaran el pago de contribuciones u optaran por realizar el pago mediante transferencia electrónica. Los datos de identificación de los contribuyentes se proporcionaban mediante la citada tarjeta tributaria que distribuyó el Servicio de Administración Tributaria.

Los contribuyentes que tuvieran obligación de presentar declaraciones periódicas de conformidad con las leyes fiscales respectivas, continuarían haciéndolo en tanto no presentaran los avisos que correspondiera para los efectos del Registro Federal de Contribuyentes.

Tratándose de las declaraciones de pago provisional o mensual, los contribuyentes debían presentar dichas declaraciones siempre que hubiera cantidad a pagar, saldo a favor o cuando no resultara cantidad a pagar con motivo de la aplicación de créditos, compensaciones o estímulos.



Cuando no existiera impuesto a pagar ni saldo a favor por alguna de las obligaciones que deban cumplir, en declaraciones normales o complementarias, los contribuyentes debían informar a las autoridades fiscales las razones por las cuales no se realizara el pago.

Congruente con la citada reforma, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 30 de Abril de 2004, la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004, la cual reproduce básicamente el contenido de la Resolución Miscelánea de 2002, incorporando las adecuaciones realizadas a dicha Resolución durante 2002 y en la Resolución Miscelánea para 2003. Asimismo, se estableció en el Capítulo 2.9., Declaraciones y avisos, las reglas aplicables antes de agosto de 2002, (es decir antes de la entrada en vigor del NEPE), para los contribuyentes morosos.

#### **4.1.7. Reformas fiscales y sus reglas de carácter general de 2006 a 2012**

Las reformas efectuadas al Código Fiscal de la Federación de 2007 a 2012, en materia del cumplimiento de obligaciones por medios electrónicos, no resultan de mayor relevancia, ya que en su mayoría son ajustes de precisión de las modificaciones efectuadas en 2004 ya comentadas y en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002. Sin embargo, dos cambios que valdría la pena comentar son los realizados en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006 (cuarta resolución) a través de los cuales se modifica el procedimiento para el pago derivado de pagos provisionales y definitivos de los distintos impuestos y el segundo en el que se señala que el pago mismo de la contribución se efectuará mediante línea de captura que el propio SAT proporciona a los contribuyentes una vez que han transmitido la información de la declaración correspondiente.

Al respecto nos parece difícil de entender la razón por la cual el SAT dividió la obligación tributaria de pago de un concepto único de declaración (información) y pago conjunto (como estuvo durante 2002 a 2006), al de presentación de la declaración y posterior pago mediante línea de captura. La única explicación que nos parecería razonable es la posible complejidad informática que tenía para el SAT su control y que no pudo resolver técnicamente.

Cabe señalar que cuando en 2002 se estableció el pago por transferencia electrónica de fondos en el SAT conjuntamente con la información de la declaración, el Gobierno del Distrito Federal ya tenía implementado como forma de pago de sus impuestos locales la línea de captura, hecho que a la fecha se sigue utilizando para el pago de predial, agua, tenencia y otros derechos locales.

A continuación y por su relevancia y de manera excepcional, nos permitimos transcribir la regla 2.14. de la citada Resolución para 2002, la cual ha sido repetida por las Resoluciones Miscelánea Fiscales de 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012 (a partir de 2010 se dio una nueva estructura organizativa de dichas resoluciones), misma que establece el mecanismo para la presentación de las declaraciones de pagos provisionales y definitivos vía internet, aclarando únicamente que a partir del año 2010 se requiere en algunos casos el acudir al SAT para el llenado correspondiente de la declaración, lo cual también es bastante criticable en aras de la simplificación fiscal que el proyecto original y el proyecto plataforma contenían.

## **“2.14. Presentación de pagos provisionales y definitivos vía Internet**

2.14.1. Para los efectos del séptimo párrafo del artículo 20 y primer párrafo del artículo 31 del CFF, las personas obligadas a presentar pagos provisionales o definitivos del ISR, IMPAC, IVA o IEPS, incluyendo retenciones, a través de medios y formatos electrónicos, incluyendo complementarias, extemporáneas y de corrección fiscal, las deberán efectuar, por cada grupo de obligaciones fiscales derivadas de los citados impuestos incluyendo retenciones que tengan la misma periodicidad y la misma fecha de vencimiento legal, por medio de la página de Internet del SAT, de conformidad con el siguiente procedimiento:

I. Ingresarán al “Servicio de declaraciones y pagos, Subservicio de declaraciones de pago”, “Declaración Provisional o Definitiva de Impuestos Federales”, contenido en la página de Internet del SAT. Para tal efecto, el contribuyente deberá proporcionar su CIEC generada a través de los medios electrónicos del SAT, o la FIEL generada conforme a lo establecido en la regla 2.22.1.

II. Seleccionarán el periodo a declarar y el tipo de declaración, pudiendo optar por llenar los datos solicitados en el programa directamente en línea o hacerlo fuera de línea.

III. El programa automáticamente mostrará las obligaciones correspondientes al periodo seleccionado derivadas de los impuestos antes señalados que tenga registradas el contribuyente ante el RFC. De estar obligados a cumplir obligaciones fiscales adicionales a las que muestre el sistema, el contribuyente deberá seleccionar éstas en el citado programa, para su presentación.

Cuando se trate de obligaciones periódicas que no estén registradas en el RFC, deberá previamente al envío de su declaración, presentar los avisos al RFC en los términos del Capítulo 2.3. Para estos efectos, el programa mostrará una liga al aviso de aumento y/o disminución de obligaciones para que el contribuyente pueda actualizar su información en línea y una vez hecho esto regresará a terminar su declaración.

Cuando el programa muestre obligaciones fiscales distintas a las manifestadas por el contribuyente ante el RFC, se deberá acudir a la ALAC para realizar la aclaración respectiva, o efectuarla por Internet, debiendo, entre tanto, cumplir con las obligaciones fiscales a que se encuentre afecto.

IV. Para el llenado de la declaración se capturarán los datos habilitados por el programa citado. El sistema, a elección del contribuyente, podrá realizar en forma automática los cálculos aritméticos o, en su caso, se podrán capturar los datos de forma manual.

En el caso de declaraciones complementarias o de corrección fiscal que correspondan a pagos provisionales o definitivos presentados de conformidad con este Capítulo, el programa desplegará los datos de la declaración anterior que se complementa o corrige.

V. Concluida la captura, se enviará la declaración a la página de Internet del SAT. La citada dependencia enviará a los contribuyentes por la misma vía, el acuse de recibo electrónico de la información recibida, el cual contendrá, entre otros, el número de operación, fecha de presentación y el sello digital generado por dicho órgano.

Cuando exista cantidad a pagar, por cualquiera de las obligaciones fiscales manifestadas, el acuse de recibo electrónico, incluirá el importe total a pagar y la línea de captura a través de la cual se efectuará el pago, así como la fecha límite en que éste deberá realizarse.

VI. El importe total a pagar señalado en la fracción anterior, deberá cubrirse por transferencia electrónica de fondos mediante pago con línea de captura vía Internet, en la página de Internet de las instituciones de crédito autorizadas a que se refiere el Anexo 4, rubro D.

Las instituciones de crédito enviarán a los contribuyentes, por la misma vía, el “Recibo Bancario de Pago de Contribuciones Federales” generado por éstas.

Se considera que los contribuyentes han cumplido con la obligación de presentar los pagos provisionales o definitivos, en los términos de las disposiciones fiscales, cuando hayan presentado la información a que se refiere la fracción V de esta regla en la página de Internet del SAT por los impuestos declarados y hayan efectuado el pago de conformidad con la fracción VI anterior, en los casos en los que exista cantidad a pagar por cualquiera de los impuestos citados. Cuando no exista cantidad a pagar, se considera cumplida la obligación citada cuando haya cumplido con lo dispuesto en las fracciones I, II, III, IV y V primer párrafo de esta regla.”

Dentro de lo más destacable de la regla antes transcrita, encontramos el establecimiento de un procedimiento simplificado para el cumplimiento de las obligaciones de pago por internet, que se realiza en un sólo acto.

Cabe señalar que el procedimiento para el cumplimiento de obligaciones fiscales vigente para 2013, en términos de la regla 1.2.11.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013, varía respecto al establecido de 2002 a 2009, ya que a partir de 2010 antes de cumplir con la obligación de pago de contribuciones, se debe acudir al SAT, previo llenado de una bitácora de declaraciones y pagos, para proporcionar la información de la declaración correspondiente, enviar la información y, posteriormente, efectuar el pago mediante línea de captura.

#### **4.2. Las obligaciones fiscales federales**

Como mencionamos en el capítulo segundo de esta tesis, la obligación impositiva es, en sentido formal y material, el vínculo derivado de la ley entre el Estado y el particular, que puede generar a cargo de éste el cumplimiento de deberes formales o también el pago en dinero o en especie.

Igualmente se señaló que dicho vínculo puede generar únicamente el cumplimiento de deberes formales como la presentación de declaraciones meramente informativas, dictámenes, avisos, entre otros. Conforme a lo anterior, definimos a la obligación fiscal como el vínculo jurídico que se establece entre el fisco y el gobernado, mediante el cual éste debe de dar, hacer, no hacer o tolerar diversas obligaciones en favor de aquél, en la forma y términos previstos por las leyes fiscales.

Señalamos así mismo que existen varias clasificaciones de las obligaciones siendo las dos más importantes, las que clasifican las obligaciones fiscales en sustantivas y formales y en principales y secundarias, señalándose como obligación principal o sustantiva a la obligación tributaria de dar (PAGO) y a las otras obligaciones de hacer, no hacer y tolerar (las otras obligaciones), como formales o secundarias. (140)

Conforme a nuestra legislación vigente, tanto en las Leyes de los de los Impuestos sobre la Renta (ISR), al Valor Agregado (IVA), del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE), del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) y sobre Automóviles Nuevos (ISAN), encontramos diversas obligaciones fiscales principales, en tanto las obligaciones secundarias las encontramos tanto en las mencionadas leyes como en el Código Fiscal de la Federación (CFF) y su Reglamento, y en las distintas Resoluciones Misceláneas Fiscales, debiendo ser cumplidas ambas, por lo general, por medios electrónicos a partir de 1998 y principalmente a partir del 2002 con la creación del NEPE.

En este sentido coincidimos con el maestro Horacio Uresti Robledo que divide las obligaciones contenidas en dichos ordenamientos jurídicos principalmente en dos, obligaciones de dar y obligaciones de hacer. Respecto de la primera obligación se señala que ésta estriba principalmente en pagar el impuesto generado y el retenido o recaudado por terceros y que las leyes especiales señalan la forma de determinar la base del impuesto y la cantidad a pagar, así como los plazos.

---

(140) Cfr. Carrasco Iriarte, Hugo, op. cit., nota 70, p. 151.

Por lo que se refiere a la obligación de hacer, la doctrina ha señalado que la legislación fiscal ha establecido variadas obligaciones cuyo cumplimiento comienza con el aviso de Inscripción y concluye con el aviso de disminución de obligaciones, baja o cancelación (141), criterio que se encuentra vigente y con el que coincidimos.

Conforme a las leyes actuales, las principales obligaciones de dar (pago mediante declaración mensual, definitiva o anual, según corresponda a cada ordenamiento) las encontramos las Leyes del ISR, IVA, IETU, IDE, IEPS e ISAN, las cuales se deben enterar mediante declaración que se presenta por medios electrónicos (salvo contadas excepciones) y de las cuales hablaremos en específico en el tema siguiente de este capítulo.

Por lo que se refiere a las obligaciones de hacer o formales, estas se encuentran tanto en dichos ordenamientos federales impositivos como TAMBIÉN en el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y en la Resolución Miscelánea del año que corresponda cuando ésta otorga alguna opción para el contribuyente, siendo las principales las siguientes:

---

(141) Cfr. Uresti Robledo, Horacio, *Los impuestos en México: régimen jurídico*, 2da. Ed., México, Tax, 2002, p. 362.



<b>Obligaciones formales que deben cumplirse por medios electrónicos</b>	<b>Fundamento Legal</b>
Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes	Artículos 18, 27 y 31 del Código Fiscal de la Federación, 14 a 19 de su Reglamento y capítulos I.2.4. y II.2.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013.
Presentación de Avisos e informes	Artículos 9, 23, 25, 27 y 31 del Código Fiscal de la Federación, 14 a 19 y 53 a 57 de su Reglamento y capítulo I.2.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013.
Expedición de comprobantes fiscales	Artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, 42 de su Reglamento y capítulos I.2.7. y I.2.8. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013.
Presentación de Dictámenes de estados financieros	Artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, 60 a 84 de su Reglamento y capítulo I.2.15. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013.
Ejercicio de una opción fiscal	Artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación y reglas I.1.1., I.2.1.2. I.2.1.12. y I.2.3.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013.

Presentación de declaraciones informativas	Artículos 20 y 31 del Código Fiscal de la Federación y reglas I.3.12.3.2., I.3.18.2., I.3.18.7., I.5.5.2., I.7.15. y II.2.8.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013.
Declaraciones de Fedatarios (DECLARANOT)	Artículo 27 del Código Fiscal de la Federación y capítulo II.2.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013

Las obligaciones formales antes señaladas son las que se encuentran reguladas en el Código Fiscal de la Federación y su reglamento, debiendo señalarse que las propias leyes tributarias establecen otras de carácter informativo como veremos en los temas siguientes.

#### **4.2.1. Las Declaraciones anuales**

El acto de la determinación y liquidación de las obligaciones fiscales, señalan diversos autores, se encuentra íntimamente vinculado a una institución Jurídica de gran arraigo en los actuales sistemas tributarios, como lo es la declaración. La relación entre ambas instituciones estriba precisamente en que normalmente la determinación y liquidación se contienen formalmente dentro de una declaración. (142) Al respecto concordamos con dicha opinión, ya que en el sistema fiscal mexicano la declaración proviene de la autodeterminación que realiza el contribuyente y contiene la liquidación de la contribución a pagar que realiza a través de los medios que establece la ley.

---

(142) Cfr. Jiménez González, Antonio, Lecciones de derecho tributario, 4ta. Ed., México, ECAFSA, 1998, p. 305.

La doctrina no siempre ha sido uniforme en lo que se refiere a la definición y naturaleza jurídica de la declaración, ya que se le considera desde un acto cuya obligatoriedad establece la norma jurídica (declaración como acto debido), hasta como un tipo de confesión extrajudicial o inclusive como una manifestación de conocimiento y voluntad. A nuestro parecer la declaración se asemeja más a un deber que la Ley establece al contribuyente como lo indica el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación al señalar que las contribuciones determinadas conforme a las disposiciones vigentes, deberán pagarse mediante declaración en los plazos que señalan las disposiciones fiscales.

Al respecto el maestro De la Garza, define a la declaración, “como el acto jurídico del sujeto pasivo de la relación tributaria cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador de un crédito tributario mediante los datos y elementos relevantes para su determinación, y en algunos casos, además de la determinación misma del crédito tributario, con la pretensión, en todo caso, de que la autoridad tributaria reconozca como válida dicha liquidación.” (143) Me parece en lo general acertada la definición transcrita, sin embargo, consideramos que se debería haberse hecho más énfasis en el hecho de que la declaración nació de una obligación tributaria y aclarar que la simple declaración no es vinculatoria para la autoridad, por lo que la pretensión de reconocimiento del contribuyente es un elemento subjetivo que no trasciende en la definición de la misma.

---

(143) De la Garza, Sergio Francisco, op cit., nota 17, pp. 569-570.

Nuestras leyes fiscales establecen la obligación de los contribuyentes de presentar las declaraciones anuales o del ejercicio, sin embargo, esta obligación no es aplicable actualmente a todas las leyes impositivas, ya que para la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios por ejemplo no existe este concepto sino el de declaración mensual definitiva. Debe señalarse que la Ley del IVA anteriormente regulaba el pago mediante declaración anual.

La obligación de presentar declaraciones anuales en el ISR, se encuentra contenida, para las personas morales en los artículos 10 (cálculo y pago del impuesto personas morales), 86 (obligación de las personas morales), 101 (obligaciones de las personas morales no contribuyentes), para las personas físicas en los artículos 116 (cálculo de impuesto anual personas físicas), 117 (obligaciones de los contribuyentes Personas física), 128 (declaración anual ingresos profesionales), 133 (declaración anual actividades empresariales y profesionales), 145 (declaración anual arrendamiento), 147 (declaración anual enajenación de inmuebles), 160 (declaración anual ingresos por intereses), 161 (declaración anual personas que obtengan ingresos por intereses), 175 (declaración anual personas físicas) y 177 (cálculo del impuesto) de la Ley del Impuesto sobre la Renta y en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única los artículos 7 (cálculo del impuesto anual) y 12 (impuesto anual sociedades que consolidan), en la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos en el artículo 5 y en la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo en el artículo 7, por su parte la obligación de efectuar dichas declaraciones por medios electrónicos se encuentra contenida en los capítulos I.3.16. y II.2.8.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013, que en su parte conducente se reproducen en anexo al final de esta tesis.

Cabe comentar que la obligación de presentar declaración anual, ha venido siendo sustituida en los últimos 10 años en la mayoría de los impuestos, como en el IESPS o en el IVA, por una declaración mensual definitiva, derivado de la modificación de la forma en la que calcula el impuesto, resultando para la autoridad más fácil su control y estableciendo menores cargas para los contribuyentes.

#### **4.2.2. Las Declaraciones informativas, solicitudes y avisos**

Las declaraciones informativas, solicitudes y los avisos, considerados como por la Doctrina como obligaciones secundarias, se encuentran dispersas por todas las leyes fiscales, en el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y en la propia Resolución Miscelánea Fiscal, así por ejemplo en la LISR, en materia de avisos y solicitudes, se encuentran contenidos en los artículos 26-I, 65-I, 70, 83, 118-IV, 134, 139, 170 y 174, en el Reglamento de LISR en los artículos 2, 24, 54, 59, 65,76 al 79, 87, 88, 111, 143, 170, 171, 173, 175, 176, 178 al 180, 192, 201, 204, 216, 237, 249, 258,263, 266, 268 y 269, en la LIETU en los artículos 16 y 18-IV, en la LIVA, en el artículo 32-IV, en el CFF en los artículos 14-A-I-a), 18, 18-A, 22, 22-C, 23, 25, 26-III, 27, 31, 32-A, 33-I-d), 41, 41-A, 42-V, 44-II, 45-VI, 47, 49, 67-II, 79-II y III, 81, 82, 110-V, 141-A y 149 y en el Reglamento del CFF en los artículos 2, 19 al 26, 53, 55, 58 y 66.

Las principales declaraciones informativas en materia del Impuesto sobre la renta (ISR), son las siguientes:

<b>Declaraciones Informativas ISR</b>	<b>Fundamento Legal</b>
I.- Declaración Informativa de empresas integradoras, de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior por cuenta de sus integradas.	Artículo 84, fracción III, de la LISR.
Declaración Informativa sobre las personas que realizan actividades profesionales a las que se les hubieran efectuado retenciones del ISR en el año de calendario anterior.	Artículo 86, fracción IV, de la LISR.
Declaración Informativa respecto de préstamos que se hubieran recibido o hubieran sido garantizados por residentes en el extranjero.	Artículos 86, fracción VII; 133, fracción VII, y 134 de la LISR.
Declaración Informativa sobre las personas a las que en el año de calendario inmediato anterior les hubieran efectuado retenciones del ISR, así como de los residentes en el extranjero a los que se les hayan efectuado pagos conforme al título V de la LISR.	Artículos 86, fracción IX; 101, fracción VI; 133, fracciones VI y VII; 134, 143 y 170 de la LISR.
Declaración Informativa de las personas a las que se les hubieran otorgado donativos en el año de calendario inmediato anterior.	Artículos 86, fracción IX; 101, fracción VI; 133, fracciones VI y VII y 134 de la LISR.

<p>Declaración Informativa de las operaciones que se realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior.</p>	<p>Artículos 86, fracción XIII; 133, fracción X, y 134 de la LISR.</p>
<p>Declaración Informativa respecto de cada una de las personas a quienes se les hayan efectuado pagos por concepto de dividendos o utilidades, así como el monto pagado en el año de calendario inmediato anterior.</p>	<p>Artículo 86, fracción XIV, de la LISR.</p>
<p>Declaración Informativa sobre las personas a las que se les hayan entregado cantidades en efectivo por concepto de crédito al salario en el año de calendario anterior.</p>	<p>Artículos 118, fracción V y 101, fracciones V y VI de la LISR.</p>
<p>Declaración Informativa sobre las personas a las que se les hayan efectuado pagos por sueldos y salarios en el año de calendario anterior.</p>	<p>Artículos 118, fracción V; 101, fracciones V y VI; 133, fracciones VI y IX, y 134 de la LISR.</p>
<p>Declaración Informativa, por parte de instituciones fiduciarias, relacionada con cada una de las personas a las que correspondan los rendimientos por operaciones de fideicomiso, mediante las cuales se otorgue el uso o goce temporal de bienes inmuebles, realizadas durante el año de calendario anterior.</p>	<p>Artículo 144 de la LISR.</p>

<p>Declaración Informativa sobre las personas a las que en el año de calendario inmediato anterior se les hubieran pagado intereses, así como sobre los intereses nominales y reales, tasas de interés promedio nominal y número de días de las inversiones respecto de cada una de las personas mencionadas..</p>	<p>Artículo 161 de la LISR.</p>
<p>Declaración Informativa sobre el monto de los premios pagados en el año de calendario anterior y de las retenciones efectuadas en dicho año.</p>	<p>Artículo 164, fracción IV, de la LISR.</p>
<p>Declaración Informativa de retenciones realizadas en el año de calendario anterior a personas físicas que perciban ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles.</p>	<p>Artículo 170, cuarto a sexto párrafos de la LISR.</p>
<p>Declaración Informativa sobre los ingresos que se hayan generado o generen en el ejercicio inmediato anterior sujetos a regímenes fiscales preferentes, o en sociedades o entidades cuyos ingresos estén sujetos a dichos regímenes, que corresponda al ejercicio inmediato anterior.</p>	<p>Artículo 214 de la LISR.</p>



Las principales declaraciones informativas en materia del impuesto al valor agregado (IVA) son las siguientes:

<b>Declaraciones Informativas IVA</b>	<b>Fundamento Legal</b>
Declaración Informativa sobre las personas a las que se les hubiera retenido el IVA durante el año de calendario inmediato anterior.	Artículo 32, fracción V, de la LIVA.
Declaración Informativa que del IVA se les solicite en las declaraciones del ISR.	Artículo 32, fracción VII, de la LIVA.

La mayoría de las obligaciones fiscales antes mencionadas, así como las señaladas en los temas anteriores de este capítulo (declaraciones informativas, definitivas de IVA y IESPS y avisos), deben cumplirse por medios electrónicos de conformidad con lo dispuesto los actuales artículos 1, 6, 20 y 31 del Código Fiscal de la Federación, en relación con las reglas contenidas en los capítulos I.2.5. De los avisos al RFC.; I.2.7. De los Comprobantes Fiscales Digitales a través de Internet o Factura Electrónica; I.2.13. Del pago de DPA's vía Internet y ventanilla bancaria; I.2.15. Dictamen de contador público; I.4. I.4. Impuesto empresarial a tasa única, Sección II.2.8.4. Declaración Informativa Múltiple vía Internet y por medios magnéticos y en el Título II.10. Impuesto sobre automóviles nuevos, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2012., que señalan a detalle el procedimiento para su envío y cuyo texto aplicable, en lo conducente, se reproduce como anexo al final de esta tesis.

Las declaraciones informativas, así como los diversos avisos y solicitudes, denominados por la doctrina como obligaciones formales, además de estar íntimamente relacionados con la operación que se manifiesta a la autoridad fiscal, permiten a esta allegarse información de los terceros relacionados con el contribuyente, permitiendo de esta manera triangular la información para efecto de su cotejo posterior y/o la programación de actos de verificación o de auditoría.

### **4.3. El pago de contribuciones**

Aun cuando existen diversas formas de extinguir la relación tributaria, el más común es el cumplimiento o pago, en forma semejante a como ocurre en el derecho privado y es éste al que se refiere la presente tesis cuando se efectúa a través de medios electrónicos. Las otras formas de extinción de la relación tributaria son la compensación, la prescripción, la condonación y la amnistía fiscal o perdón fiscal. Al respecto, el Código Civil Federal establece en su artículo 2062 que el pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida. El pago es, por lo general, el modo de extinción por excelencia y satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque cumple con la pretensión crediticia del sujeto activo. (144)

En el presente capítulo nos referiremos a la primera forma de extinción de la obligación fiscal, el pago y en especial el que se efectúa a través por medios electrónicos.

---

(144) Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, op cit., nota 17, p. 595.

Se ha señalado atinadamente que las obligaciones tributarias, tanto las sustantivas como las formales, pasan por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, toda vez que, como fenómenos jurídicos, no pueden permanecer estáticas, ya que es necesario dar certeza jurídica de su principio y fin en la esfera jurídica del contribuyente. El principio general de las obligaciones es que una vez satisfecha la conducta debida ya sea dar, hacer, no hacer o tolerar, culminan su existencia, de donde derivamos que, tratándose de obligaciones formales, su extinción se produce con la realización de la conducta que la norma señala como consecuencia de haberse colocado dentro de la hipótesis normativa. (145)

Concordamos con dicha afirmación doctrinaria, en la parte relativa a las obligaciones formales, pues en la mayoría de los casos al realizar la conducta pedida por la norma debe darse por satisfecha la obligación, sin embargo, tratándose de obligaciones sustantivas consideramos que no basta la presentación y pago de la obligación, sino que la misma, por el tiempo que las autoridades fiscales tienen para poder fiscalizar y modificar dicha declaración, la misma no se puede considerar como cumplida definitivamente, ya que el contribuyente al autodeterminar las contribuciones puede incurrir en un error, a cargo o a favor, pudiendo presentar la declaración complementaria correspondiente para enmendar dicho error.

---

(145) Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, op cit., nota 21, p.123.

Existen otros elementos que se deben analizar para efectos de que el pago se pueda considerar que libera al contribuyente de la obligación fiscal, en efecto el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones se determinarán por el contribuyente, o en casos excepcionales por las autoridades fiscales (presunción de ingresos), conforme a las disposiciones vigentes y que se deberán pagar en la fecha o dentro del plazo que señalen las disposiciones respectivas. Como se observa el precepto legal obliga al sujeto pasivo de la obligación tributaria a determinar y pagar las contribuciones mediante declaración conforme a las disposiciones que se encuentre vigentes en el momento de su causación (artículo 31 del CFF) y además que se paguen en los plazos que las disposiciones jurídico fiscales determinen, de lo contrario, aún cuando se efectúe la presentación de la declaración y el entero, no se considerará como debidamente efectuado, dando lugar a revisiones de las autoridades o al pago de multas y recargos y a que el pago se aplique conforme al orden que señala dicho ordenamiento en su artículo 20.

Igualmente señala el citado artículo 20 del CFF que el pago debe hacerse en moneda nacional pero los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate y que 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 a las que nos referiremos más adelante.

Aclara dicho precepto vigente que los contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$2,421,720.00, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$415,150.00, efectuarán el pago de sus contribuciones en efectivo, transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación o cheques personales del mismo banco, siempre que en este último caso, se cumplan las condiciones que al efecto establezca el Reglamento de este Código. Entendiéndose 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.

Por su parte, el artículo 31 establece que las personas deberán presentar las declaraciones en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios, formatos electrónicos y con la información que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, enviándolos 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, pudiendo los contribuyentes cumplir con dicha obligación en las oficinas de asistencia al contribuyente del Servicio de Administración Tributaria, proporcionando la información necesaria a fin de que sea enviada por medios electrónicos a las direcciones electrónicas correspondientes y, en su caso, ordenando la transferencia electrónica de fondos.

Una vez que el contribuyente autodeterminó su contribución o retención que debe enterar, se considerará que cumple con la obligación de presentar declaración anual en los términos de las disposiciones fiscales correspondientes, en términos de la regla II.2.8.2.1 contenida en Sección II.2.8.2. Declaraciones anuales vía Internet de personas físicas y morales, cuando hayan presentado la información a que se refiere la fracción III de dicha regla en la página de Internet del SAT por los impuestos a que esté afecto y que acrediten su cumplimiento con el acuse de recibo que contenga la cadena original y el sello digital que emita el SAT, así como en los casos en los que exista cantidad a su cargo, hayan efectuado el pago de conformidad con la fracción V de dicha regla, y que acrediten su cumplimiento con el recibo bancario de pago de contribuciones, productos y aprovechamientos federales que contenga la cadena original y el sello digital que emita la institución de crédito autorizada, es decir se conjuguen entero de información y pago. Como en otros temas se transcribe la parte relativa de la citada regla como anexo al final de la presente tesis.

El pago de contribuciones federales ha sufrido innumerables cambios en la forma de su entero, desde el pago en efectivo o cheque que se realizaba ante las instituciones bancarias autorizadas, hasta la transferencia de fondos o el pago mediante línea de captura a favor de la Tesorería de la Federación, debiendo señalarse que el pago liberará la obligación legal correspondiente, cuando éste concuerde con la determinación que se hubiera previamente efectuado de acuerdo al impuesto de que se trate y se realice en los plazos que señalan las leyes respectivas y por los medios que las mismas establecen.

#### **4.4. Medios electrónicos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales**

Como ya comentamos en los temas anteriores el cumplimiento de las obligaciones fiscales ha ido cambiando con el devenir de los ejercicios fiscales pasando desde su primera etapa de formatos oficiales impresos (viejo anexo 1), al NEPE de 2002, a las reformas de 2004 y el Plan estratégico del SAT, hasta la etapa vigente de la implementación del Proyecto Plataforma a través de la Solución Integral implementada en 2006 mediante las reformas a la Ley Miscelánea Fiscal para 2006, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio del 2006 y las contenidas en la Cuarta Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea para dicho año, publicada en el citado órgano el 28 de agosto del 2006, que crea el Nuevo, Nuevo esquema de pagos electrónicos o Solución Integral para la Administración Tributaria (SIAT).

El procedimiento actual para el pago de contribuciones por medios electrónicos durante 2013, se encuentra regulado por la Resolución Miscelánea Fiscal para 2013, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2012, principalmente, en el Título I.2, capítulos I.2.2. y I.21.11. al I.21.13. de dicha resolución vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.

El SIAT, programado originalmente para iniciar su vigencia en octubre de 2006 y luego prorrogada su entrada hasta enero de 2007, emigró del sistema tradicional a un nuevo sistema con nuevas reglas que ya hemos comentado el SIAT, en su inicio modificó tres servicios principales que aún se encuentran vigentes:

Identificación del Contribuyente, relativos a todos los trámites del RFC por Internet. Servicios al contribuyente, relativo a quejas, orientación, denuncias, expediente del contribuyente, Portal SAT y movimientos del contribuyente, principalmente y el Servicio de Declaraciones y Pagos que para efectos de esta tesis, es el importante, porque a través de él se modificaron la presentación y pago de las declaraciones provisionales, definitivas, del ejercicio, informativas y de devoluciones y compensaciones. Cabe señalar que este esquema incluyó la puesta en marcha de un simulador de declaraciones para acostumar a los contribuyentes a nuevo esquema, y convivió (mediante opción) con el viejo esquema de pago de contribuciones durante diciembre de 2006 y enero de 2007.

En materia de cumplimiento de obligaciones a través de medios electrónicos, el cambio fundamental lo encontramos en la separación de envío de declaración y pago simultáneo mediante transferencia electrónica, al esquema de envío de declaración (directamente o por conducto y ayuda del SAT) y pago posterior pago a través de bancos mediante línea de captura que el SAT envía a recibir la citada declaración. Igualmente debe comentarse el uso obligatorio de la Firma Electrónica Avanzada, actualmente Clave de Identificación Electrónica Confidencial Fortalecida (CIECF), en todos los trámites en que se utilicen formatos electrónicos, en lugar de la Tarjeta Tributaria ya mencionada la cual queda sin efecto.

La línea de captura es la información alfanumérica que proporciona el SAT y que contiene los datos para la identificación del pago de contribuciones federales, que el contribuyente debe realizar en los bancos, ya sea por internet o ventanilla Bancaria y que se forma con una cadena de 20 caracteres que asocian la declaración presentada con el importe a pagar tomando para integrarla los datos del tipo de pago, identificador, referencia, vigencia de la línea de captura, importe, tipo de validación y dígitos globales.



#### **4.5. La autenticación electrónica**

Las reformas efectuadas a los Códigos Civil Federal, de Comercio, de Procedimientos Civiles y a la Ley Federal de Proyección al Consumidor, ya mencionadas, establecieron la regulación de las transacciones electrónicas en México. Las modificaciones posteriores efectuadas al Código Fiscal de la Federación, permitieron traer gran parte de dicha reforma a la materia fiscal federal. De ahí que no podamos entender ésta sin referirnos, por conceptos y terminología y antecedentes, a aquellas reformas.

El artículo 1834 del Código Civil Federal exige que los documentos relativos a los actos jurídicos en los que la ley exija la forma escrita, deben ser firmados por todas las personas a las cuales se imponga la obligación, para demostrar su autenticidad. Señala dicho ordenamiento, de aplicación supletoria al CFF, que si alguna de ellas no puede o no sabe firmar, lo hará otra a su ruego y en el documento se imprimirá la huella digital del interesado que no firmó, para demostrar la existencia de los actos. El nuevo artículo 1834-Bis del referido Código, indica que en los supuestos señalados, se tendrá por cumplido el requisito, mediante la utilización de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, siempre que la información generada o comunicada en forma íntegra, a través de dichos medios, sea atribuible a las personas obligadas y accesible para su ulterior consulta, es decir que pueda autenticarse su contenido y autoría.

A este respecto la Comisión de las Comunidades Europeas sostiene que la firma digital puede servir para demostrar el origen de los datos, es decir, la autenticación, y para determinar si éstos han sido alterados, es decir, su integridad. El cifrado tiene la función de proteger la confidencialidad de los datos y la comunicación. (146)

El Código de Comercio a su vez, establece en su artículo 80 que los convenios y contratos mercantiles que se celebren, entre otros, mediante el uso de medios electrónicos, ópticos, o de cualquier otra tecnología, quedarán perfeccionados desde que se reciba la aceptación de la propuesta o las condiciones con que ésta fue modificada.

Como observamos la firma en los documentos fue un requisito necesario como lo establece la legislación privada, sin embargo, los nuevos documentos que se generen mediante el uso de medios electrónicos no es necesario que la lleven, pudiendo hacerse la autenticación mediante la firma electrónica. Al respecto se ha señalado por diversos autores que en los documentos escritos, la firma une al firmante con el documento que se le propone, es el nexo entre la persona y el documento, sin embargo, ello no es así en los documentos electrónicos, ya que la firma electrónica es sólo una función indicativa, es decir, es una exigencia de la contratación a distancia y no de los conceptos de documento o firma tradicionales. (147) Consideramos acertada la diferenciación que hace la doctrina entre los documentos tradicionales y los electrónicos y la función que tiene la firma en ambos documentos.

---

(146) Cfr. Di Martino Ortiz, Rosa Elena, La firma digital y su autenticación por medios electrónicos, Revista Notarial No. 933, Paraguay, 1999, p. 328.

(147) Cfr. Rodríguez Adrados, Antonio, La firma electrónica, Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, España, 2000, p. 927.

Derivado de las reformas ya comentadas, el Código de Comercio estableció un nuevo Título Segundo referente al Comercio Electrónico (artículos 89 a 114) y, en parte relativa a los mensajes de datos, estableció algunos de los términos que más adelante incorpora el Código Fiscal de la Federación en las reformas de 2004 y 2006, en relación a la presentación de declaraciones, avisos y solicitudes por internet.

En este sentido el artículo 17-D del CFF dispone que cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos (artículos 20 y 31), éstos deberán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor, salvo los casos que establezcan una regla diferente. Asimismo señala que las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general, podrán autorizar el uso de otras firmas electrónicas. Para tal efecto agrega que se deberá contar con un certificado que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de una firma electrónica avanzada, expedido por el Servicio de Administración Tributaria cuando se trate de personas morales y de los sellos digitales previstos en el artículo 29 de dicho Código, y por un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México cuando se trate de personas físicas. (el sello se contiene en el recibo de la transferencia)

Respecto de la terminología que ambos ordenamientos hacen uso, debe señalarse que el Código de Comercio estableció algunas definiciones que para efectos de comprensión de este tema son adecuadas reproducir:

**Certificado:** Todo Mensaje de Datos u otro registro que confirme el vínculo entre un Firmante y los datos de creación de Firma Electrónica.

**Datos de Creación de Firma Electrónica:** Son los datos únicos, como códigos o claves criptográficas privadas, que el Firmante genera de manera secreta y utiliza para crear su Firma Electrónica, a fin de lograr el vínculo entre dicha Firma Electrónica y el Firmante.

**Destinatario:** La persona designada por el Emisor para recibir el Mensaje de Datos, pero que no esté actuando a título de Intermediario con respecto a dicho Mensaje.

**Emisor:** Toda persona que, al tenor del Mensaje de Datos, haya actuado a nombre propio o en cuyo nombre se haya enviado o generado ese mensaje antes de ser archivado, si éste es el caso, pero que no haya actuado a título de Intermediario.

**Firma Electrónica:** Los datos en forma electrónica consignados en un Mensaje de Datos, o adjuntados o lógicamente asociados al mismo por cualquier tecnología, que son utilizados para identificar al Firmante en relación con el Mensaje de Datos e indicar que el Firmante aprueba la información contenida en el Mensaje de Datos, y que produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa, siendo admisible como prueba en juicio.

**Firma Electrónica Avanzada o Fiable:** Aquella Firma Electrónica que contiene los Datos de Creación de la Firma, y que permite detectar cualquier alteración de la Firma Electrónica hecha después del momento de la firma o respecto a la integridad de la información de un Mensaje de Datos.

En aquellas disposiciones que se refieran a Firma Digital, se considerará a ésta como una especie de la Firma Electrónica.

**Firmante:** La persona que posee los datos de la creación de la firma y que actúa en nombre propio o de la persona a la que representa.

**Intermediario:** En relación con un determinado Mensaje de Datos, se entenderá toda persona que, actuando por cuenta de otra, envíe, reciba o archive dicho Mensaje o preste algún otro servicio con respecto a él.

**Mensaje de Datos:** La información generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o cualquier otra tecnología.

**Parte que Confía:** La persona que, siendo o no el Destinatario, actúa sobre la base de un Certificado o de una Firma Electrónica.

**Prestador de Servicios de Certificación:** La persona o institución pública que preste servicios relacionados con Firmas Electrónicas y que expide los Certificados, en su caso.

**Secretaría:** Se entenderá la Secretaría de Economía.

**Sistema de Información:** Se entenderá todo sistema utilizado para generar, enviar, recibir, archivar o procesar de alguna otra forma Mensajes de Datos.

**Titular del Certificado:** Se entenderá a la persona a cuyo favor fue expedido el Certificado.

El actual Código Fiscal de la Federación estableció un nuevo capítulo II referente a los medios electrónicos, señalando desde cómo deben de ser los documentos que se presenten al SAT (digitales), los requisitos que deben cumplirse, la obligación de contar con un certificado de firma electrónica avanzada válido, tener su propia firma electrónica, qué son los documento electrónicos, cuales son los efectos del uso de la firma electrónica, qué son los acuses de recibo de transmisión de documentos digitales, quién presta el servicio de certificación de firmas, el contenido de los certificados, la forma de verificar la integridad y autoría de un documento con firma electrónica avanzada y las obligaciones del titular del certificado, que otros certificados son válidos, hasta cuando quedan éstos sin efectos o pueden ser cancelados o revocados, disposiciones que se encuentran comprendidas en los artículos 17-C a 17-J del CFF, que se reproducen como anexo al final de esta tesis. Debemos recordar que a partir de la reforma de julio de 2006 es obligatorio el uso de la Firma Electrónica Avanzada en materia fiscal.

Cabe señalar que el artículo 17-D del citado Código, señala que las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general, podrán autorizar el uso de otros tipos de firmas electrónicas, tal es el caso de la Clave de Identificación Electrónica Confidencial Fortalecida (CIECF) contenida en la actual Resolución Miscelánea para 2013 en la regla I.2.2.1., que es una firma electrónica que funciona como mecanismo de acceso en los servicios electrónicos que brinda el SAT a través de su página de Internet y que es conformada por la clave del RFC del contribuyente, así como por una contraseña que él mismo elige y que sustituye la firma autógrafa, produciendo los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos correspondientes, teniendo igual valor probatorio.

Otra firma electrónica que el SAT ha autorizado utilizar es para los contribuyentes que se desempeñan como funcionarios públicos de la Federación que realizan funciones o comisiones oficiales en el extranjero como personal integrante del Servicio Exterior Mexicano o que emiten resoluciones fiscales que se notifican de manera electrónica, o que expiden facturas electrónicas mediante la denominada Firma Electrónica Avanzada (FIEL).

Finalmente, debe comentarse que el uso de la firma electrónica para dar autenticidad al contenido y autoría de los documentos digitales que se envía al SAT tiene, a nuestro juicio, mayor seguridad que la firma autógrafa, la cual a criterio de diversos maestros de derecho es dudosa e indubitada, ya que nadie es capaz de hacer dos firmas iguales y en caso de duda, el perito ofrecido para verificar su autenticidad sólo puede razonablemente señalar si existe o no fidelidad a la idea del trazo que preside a la acción de la firma, opinión con la que estamos totalmente de acuerdo. (148)

#### **4.6. El procesamiento, guarda, custodia, conservación y consulta de documentos electrónicos y de constancia de pagos**

La contabilidad de cualquier institución es fundamental para la determinación de los resultados financieros y la toma de decisiones. A nivel federal se encuentra constituido el Sistema Integral de Contabilidad Gubernamental para proporcionar información útil, confiable y oportuna de la situación financiera del Gobierno Federal. Dicho sistema está conformado por los subsistemas de Fondos Federales, Deuda Pública, Egresos, Paraestatal y el de Recaudación.

---

(148) Cfr. Tartajada Fenollera, Enrique, ¿Existe un concepto legal de firma?, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, septiembre-octubre de 1985, Madrid, España, p. 55.

El Código Fiscal de la Federación, su reglamento y la Ley del SAT no establecen en forma específica que procedimiento que debe utilizar el SAT para la conservación, guarda y custodia de los nuevos documentos electrónicos que los contribuyentes generan en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y que son necesarios para la elaboración de la contabilidad gubernamental, debiendo acudir a las reglas generales establecidas en la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, al Manual de Contabilidad Gubernamental e informes sobre la gestión pública y al Reglamento Interior de SAT para las facultades de cada Administración General.

No es objeto de esta tesis abordar a profundidad dicho tema por sí mismo, sino por su relación directa con el cumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente y a favor de la Administración Tributaria y como maneja ésta dichos procesos. En virtud de lo anterior, nos permitimos comentar brevemente lo siguiente:

El Plan Estratégico del Servicio de Administración Tributaria no establece en específico dicho tema dentro de sus 11 iniciativas estratégicas, sin embargo, se encuentra inmersa de manera general en varios de ellos, como son Rediseñar y automatizar los procesos claves (en la parte relativa a la digitalización) y en el relativo a la de la transformación de los datos para la toma de decisiones.



El SAT actualmente opera el subsistema de recaudación a través de un centro contable, el cual es responsable de la integración de la información de los ingresos federales, estadísticas, contabilidad y de la rendición de informes a la Unidad de Contabilidad Gubernamental, para la generación de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal

Dentro de las acciones de modernización de los procesos y de los sistemas informáticos del SAT, a través de Solución Integral; se encuentra contemplado en la parte relativa al servicio de Registro Contable, como un Servicio Interno a través del cual se efectúa un proceso de interacción con otras áreas del SAT, para integrar en un sólo flujo de información las contribuciones federales, desde el pago del contribuyente hasta su rendición en la cuenta de la Hacienda Pública Federal.

Debe recordarse que la SIAT contempla tanto servicios externos, de los que ya hemos comentado los relativos a identificación del contribuyente y de declaraciones y pagos, como internos, entre ellos el de registro contable.

Según la SIAT, el Servicio de Registro contable es un servicio interno del SAT, que a través de la implementación de una herramienta informática denominada DOCUMENTUM (que es un concentrador de información) que permite optimizar automáticamente los procesos de integración de la información de la recaudación de los ingresos federales, de la contabilidad de ingresos y de rendición de cuentas, así mismo permite contar con una sola fuente de información para la generación de los estados financieros, presupuestarios y las estadísticas que permiten conocer el comportamiento de la recaudación federal.

Con relación consulta de trámites, documentos electrónicos y de constancia de pagos en forma electrónica, debe señalarse que la actual Resolución Miscelánea para 2013, sólo establece para el caso de devoluciones derivadas de la declaración anual, que el resultado que se obtenga de la solicitud, se podrá consultar en la página de Internet del SAT (regla I.2.3.1), excepto para aquéllos contribuyentes que opten por solicitar devolución de saldo a favor por montos superiores a \$150,000.00. Asimismo permite el uso de Internet verificar información sobre la presentación del dictamen de estados financieros, consulta de claves del RFC para determinar a sujetos exentos del IVA o IDE.

No obstante lo anterior en la página del SAT, a través del servicio de Identificación al Contribuyente SIAT, se pueden reimprimir, a través del portal de Internet, cualquier documento que se haya generado para su trámite.

#### **4.7. Los documentos y recibos electrónicos y su valor probatorio**

En el ámbito privado los documentos forman parte primordial de nuestro ordenamiento jurídico, por lo que existen una serie de normas que determinan su forma, eficacia, y tutela jurídica, pero en ningún momento definen de una forma clara e indubitada el término documento. En los distintos ordenamientos los legisladores tienden a identificar documento con documento escrito, descartando así el concepto de documento electrónico.

Según sus raíces etimológicas, documento proviene del latín Documentum, y éste a su vez del verbo doceo, enseñar o hacer saber; que encuentra su raíz en el griego dekos, término utilizado normalmente en el ámbito religioso, simbolizando el gesto de las manos extendidas para dar o recibir. Tal vez a causa de ello algunos autores (Eduardo Pallares por ejemplo) sostienen que la prueba no sólo consiste en un papel escrito en cualquier idioma, sino en cualquier objeto que pueda proporcionar conocimiento respecto de los puntos litigiosos.

El derecho actual se encuentra afectado, positivamente a nuestro entender, por la aparición de nuevas tecnologías y el desarrollo de los medios de comunicación donde la informática juega su papel y dirige a la sociedad a una nueva era, en donde la comunicación ya no es mayoritariamente por documento escrito sino de forma electrónica, a través del documento digital. Entendiéndose por tal, conforme a la legislación fiscal vigente, todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.

Existe muchas clases de documentos electrónicos, sin embargo no cualquiera puede ser idóneo para acreditar su autenticidad y origen, pues sólo aquellos con ciertas características tecnológicas gozan de dicha calidad. Dentro de estos nos encontramos con los documentos digitales con firma electrónica, de uso cada vez más frecuente no sólo en el medio del comercio electrónico, sino en el medio fiscal, en este último para el envío de declaraciones, avisos y solicitudes y la recepción de un recibo con dichas características y con un sello digital.

Las Disposiciones fiscales no definen la firma electrónica, sin embargo, la página de internet (portal) del SAT adopta un concepto semejante al establecido en el Código de Comercio que a nuestro parecer es correcto al definirlo como: el conjunto de datos en forma electrónica consignado en un mensaje de datos, o adjuntados o lógicamente asociados al mismo por cualquier tecnología, utilizados para identificar al firmante en relación con el mensaje de datos, siempre que cuenten con un certificado expedido por el SAT o, en su caso, por un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México. (149)

La elaboración de estos documentos con esas características es necesaria, en caso de litigio y la obligatoriedad de acreditar su autenticidad, al respecto algunos autores señalan que en principio, entendemos que la firma electrónica avanzada y el sello digital no presentan mayores problemas para su valoración, por que se encuentran protegidos por una serie de procedimientos matemáticos que garantizan la autenticidad y la integridad de la comunicación, por medio de los cinco elementos básicos que conllevan: la información sólo disponible para el usuario; con un origen conocido; sin ninguna alteración previa; con acceso a ella dónde y cuando quiera el usuario, y que nadie pueda negar su envío y recepción, de manera que quien pretenda apoyar su derecho en una prueba de este tipo no tiene más carga que acreditar tal extremo. Criterio con el que coincidimos, sin embargo, en la práctica será necesario la utilización de pruebas periciales para acreditar su autenticidad. (150)

---

(149) Cfr. Sección preguntas frecuentes, Voz: firma electrónica avanzada, página del SAT, [http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/home.asp](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/home.asp).

(150) Cfr. Moreno Padilla, Javier, op. cit., nota 128, p. 195.

Al respecto el artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación establece que cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, como en el caso de los artículos 20 y 31 de dicho ordenamiento, éstos deberán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor, salvo los casos que establezcan una regla diferente. Agregando, 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.

Existen otras disposiciones aplicables a los documentos electrónicos y su valor probatorio en los siguientes ordenamientos:

En el artículo 89 del Código de Comercio que señala que tratándose de la firma Electrónica los datos en forma electrónica consignados en un Mensaje de Datos o adjuntados o lógicamente asociados al mismo por cualquier tecnología, que son utilizados para identificar al Firmante en relación con el Mensaje de Datos e indicar que el Firmante aprueba la información contenida en el Mensaje de Datos, y que produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa, siendo admisible como prueba en juicio.

El artículo 89 bis del Código de Comercio que establece que no se negarán efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a cualquier tipo de información por la sola razón de que esté contenida en un Mensaje de Datos, es decir, la información generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o cualquier otra tecnología.

El artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles que reconoce como prueba la información generada o comunicada que conste en medios electrónicos, ópticos o en cualquier otra tecnología, señalando que para valorar la fuerza probatoria de la información, se estimará primordialmente la fiabilidad del método en que haya sido generada, comunicada, recibida o archivada y, en su caso, si es posible atribuir a las personas obligadas el contenido de la información relativa y ser accesible para su ulterior consulta.

Finalmente, respecto de este último ordenamiento, la doctrina ha hecho una interesante interpretación del artículo 210-A, al señalar que conforme al Código Federal de Procedimientos Civiles, los tribunales tienen la libertad en la apreciación de las pruebas presentadas, sin embargo, se marca una excepción para aquéllas que se establezcan reglas para su valoración. De conformidad con el artículo 210-A, se otorga valor probatorio a la información en medios electrónicos, lo que da lugar a un pleno reconocimiento de los documentos electrónicos como prueba; sin embargo establece las reglas con las cuales se puede valorar este tipo de pruebas y hace hincapié en la fiabilidad del método de la generación de la información, en la atribución de las personas obligadas y en la posibilidad de consultar la información. (151)

---

(151) Cfr. Cornejo López Valentino F., op. cit., 130, p. 66.

A este respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación también ha señalado su posición mediante contradicción de tesis, al señalar que tratándose del cumplimiento de las obligaciones fiscales a través de medios electrónicos, el método por el cual se generan los documentos digitales está previsto en la ley y, además, el propio legislador y la autoridad administrativa, a través de reglas generales, han desarrollado la regulación que permite autenticar su autoría, por lo que para valorar la información obtenida de dicha red, o sus copias simples, no debe acudir a las reglas aplicables en cuanto al valor probatorio de documentos impresos, sino a la regulación específica prevista en el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles, conforme al cual debe atenderse preponderantemente a la fiabilidad del método en que haya sido generada, comunicada, recibida o archivada. (152)

#### **4.8. El Proyecto Plataforma del SAT**

Como ya se comentó en los antecedentes de este capítulo, el proyecto Plataforma se encuentra ubicado dentro del tercer objetivo del Plan estratégico del SAT 2004-2006 denominado “Eficientar la Administración Tributaria”, siendo parte de una de las once iniciativas estratégicas, la tecnológica, relativa al rediseño y automatización de procesos del SAT.

---

(152) Cfr. Jurisprudencia 2a./J. 24/2008, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, p. 530.

El objetivo del Proyecto Plataforma, según folleto elaborado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es a partir de una visión de procesos del SAT, rediseñar procesos sustantivos y automatizarlos en un sistema informático que permita soportar la ejecución eficiente e integrada de los mismos, lo que, a su vez redundará, por un lado, en una mejor atención y mayor control sobre los contribuyentes y, consecuentemente, en una mayor captación de recursos y, por otro lado, en un mediano plazo, en menores costos de operación. (153)

Asimismo, señala dicho documento como principales beneficios del Proyecto Plataforma el tener una visión integral del SAT por procesos en lugar de por áreas; el de facilitar el acceso de los contribuyentes al SAT; el de mejorar el control sobre los contribuyentes; el de ser fuente única de información para toma de decisiones a nivel operativo y estratégico; el de registrar los contactos con los contribuyentes para generar un mejor conocimiento de sus necesidades y comportamientos y el de generar y manejar la cuenta corriente por cada contribuyente.

Cabe comentar que en apoyo a este proyecto el Gobierno mexicano, representado por la SHCP, recibió por parte del Banco Interamericano de Reconstrucción y Fomento (BIRF) en septiembre de 2002, un préstamo de 400 millones de dólares para financiar parcialmente el proyecto de desarrollo institucional para la administración tributaria reencausando los esfuerzos de modernización tecnológica del SAT, a través de la implementación de una Plataforma Tecnológica que permita soportar la ejecución eficiente e integrada de los diferentes procesos de la Administración Tributaria a partir del software existente en el SAT.

---

(153) Folleto elaborado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Transformación, SHCP, S/F, México.



El 29 de julio de 2004, el SAT firmó un contrato valuado en más de 50 millones de dólares con PeopleSoft. Después de un proceso de licitación, dicho organismo adquirió las licencias de PeopleSoft Enterprise Customer Relationship Management, PeopleSoft Enterprise Performance Management, PeopleSoft Enterprise Financial Management y PeopleSoft Enterprise Portal; asimismo contrató a la división de Servicios Globales de PeopleSoft para obtener servicios de consultoría. Cabe señalar que el servicio SIAT fue liberado hasta principios de 2007.

Como ya se señaló el proyecto Plataforma tiene como antecedente el Nuevo Esquema de Pagos y aprovecha para sí la inercia que se crea en la simplificación del pago de contribuciones y la presentación de avisos, y declaraciones informativas. Formalmente inicia a partir de 2006.

Para implementar dicho proyecto, una de las herramientas que fue utilizada y aún continúa utilizándose en 2013 es la denominada Solución Integral para la Administración Pública, a través de la cual se busca simplificar los trámites del contribuyente automatizándolos y dando preferencia a la utilización de medios electrónicos para el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Para lograrlo internamente se rediseñaron los procedimientos para aglutinar más de 350 trámites y 11 servicios, en un sólo portafolio de servicios, con la siguiente estructura. Procesos Externos, constituido por 4 grupos principales o familias, que a su vez contenían 12 servicios generales y 28 subservicios y Procesos Internos constituido por 2 grupos principales o familias, que a su vez contenían 18 servicios generales y 74 subservicios que por obvio de espacio no se incluyen en esta tesis pero pueden ser consultados en el SAT.

Los procesos externos son los que nos interesan para efecto de esta tesis y como ya se comentó se contenían en 4 familias: Identificación del Contribuyente, Declaraciones y pagos, Fiscalización y cobros y Servicios al contribuyente, destacando para los citados efectos, los contenidos en las dos primeras, que son los servicios relativos a Inscripciones y actualizaciones y el servicios de Declaraciones y pagos.

Como beneficios de la implementación de la solución integral para el SAT se encuentran el facilitar los trámites y la relación con los contribuyentes, motivar el cumplimiento voluntarios de las obligaciones fiscales, aumentar la base de contribuyentes, combatir la evasión fiscal, mejorar la calidad de la fiscalización e incrementar la recaudación, sin aumento de los impuestos. Para el contribuyente la implementación de esta herramienta lo benefició al establecer más medios y puntos de atención y de contacto, orientación y asesoría basada en sus requerimientos específicos, seguridad en sus operaciones (trámites, declaraciones, pagos, solicitudes, entre otros) mayor velocidad de respuesta en la atención a sus requerimientos y solicitudes y reducción de costos, tiempos, dinero y esfuerzo para cumplir con sus obligaciones, cálculo automático de los impuestos, menos información y no duplicada y seguimiento en línea de los trámites iniciados.

#### **4.9. Solución integral SIAT**

Desde el año de 2004 el SAT inicio formalmente su proceso de transformación buscando convertirse, según dicho órgano desconcentrado, en una Institución eficiente, eficaz y orientada al servicio de los contribuyentes. Uno de los medios para lograrlo fue la denominada Solución Integral para la Administración Pública (SIAT) que busca simplificar los trámites del contribuyente automatizándolos y dando preferencia a la utilización de medios electrónicos para el cumplimiento de obligaciones fiscales. Dicha solución está orientada al cumplimiento del mencionado Plan Estratégico del SAT.

La solución integral contempló cambios que requirieron redefiniciones en materia de procesos, organización, gente, modelos de información y el aprovechamiento de las tecnologías disponibles a partir de un principio de arquitectura institucional que buscaba dar consistencia y armonía como un todo interdependiente. Para lograrlo se establecieron como objetivos específicos y por lo cual se toca este tema en la presente tesis, el de dar preferencia a la utilización y aprovechamiento integral de medios electrónicos para el cumplimiento de obligaciones y la automatización de las transacciones, entre los más destacados.

Los procesos externos son los que nos interesan para efecto de esta tesis y como ya se comentó se contenían en 4 familias: Identificación del Contribuyente, Declaraciones y pagos, Fiscalización y cobros y Servicios al contribuyente, destacando para los citados efectos, los contenidos en las dos primeras, que son los servicios relativos a Inscripciones y actualizaciones y el servicios de Declaraciones y pagos.

Como ya se comentó, se definieron tanto procesos externos como internos, dentro de los servicios contenidos en los procesos internos es conveniente señalar, por su relación con el tema de esta tesis, los de Registro Contable y Cuenta tributaria.

Dichos servicios al contribuyente han venido, paulatinamente, siendo liberados en el portal del Servicio de Administración Tributaria, que, valga la oportunidad de documentar, fue rediseñada por su propio personal en octubre de 2003, ya que anteriormente hacia el año de 1997 era sólo una página con información de las áreas que integran dicha institución y no un administrador de contenidos. En este portal se encuentra todas las aplicaciones que permiten al contribuyente, principalmente, presentar varios tipos de declaraciones, consultar transacciones y obtener claves de acceso en un ambiente seguro y confiable.

Los principales servicios que ofrece la solución integral al contribuyente son:

Servicio de Identificación del contribuyente, a través de este servicio los trámites relacionados con inscripción o actualización del RFC son más sencillos, ya que se realizan a través de Internet o en cualquier módulo de asistencia, eliminando los formatos de papel, digitalizando y devolviéndose la documentación comprobatoria, y recibiendo, en algunos casos de inmediato la respuesta a su solicitud como en el caso de la Cédula de Identificación Fiscal.

Servicio de Declaraciones y Pagos; A través de la generalización de la facilidad para su presentación por internet mediante un sistema electrónico, se pueden tramitar la presentación de Declaraciones Provisionales o Definitivas de contribuciones federales, Declaraciones del Ejercicio y Declaraciones informativas y avisos.

Otros servicios que contiene el mencionado portafolio, son devoluciones y compensaciones, servicios al contribuyente, cobranza, fiscalización, control de obligaciones, verificaciones y notificaciones, algunos de los cuales hemos comentado en este trabajo.

La página electrónica del SAT vigente en septiembre de 2013, contiene el catálogo de Servicios y Trámites que presta dicho órgano desconcentrado, destacando los servicios relativos al RFC (en materia de avisos, citas, otorgamiento de firma electrónica), declaraciones (por lo que se refiere al pago referenciado), comprobantes (en materia de verificación), sin embargo, no se observa ni interna ni externamente nuevos avances electrónicos en materia de devoluciones, compensaciones, fiscalización, cobranza, control de obligaciones, verificaciones y notificaciones que se contienen en el citado portafolio de servicios y que la SIAT debería haber implementado a la fecha, por lo que el poco avance en la simplificación de los tramites electrónicos en dichas áreas es evidente denotando su fracaso.

#### **4.10. Análisis y crítica del marco jurídico del cumplimiento de obligaciones por medios electrónicos**

El establecimiento de los medios electrónicos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales es un avance significativo para el sistema impositivo nacional, a través de él se pudo, en su momento, llevar a México a estándares internacionales en esta materia. Significó un esfuerzo interno importante de la Administración Tributaria que, incluso, mereció el reconocimiento de toda la Administración Pública Federal y de los sectores íntimamente ligados a la materia fiscal.

Las reformas de 2002 y 2004, y el cambio de mentalidad jurídica, se enmarcan dentro de la modificación a todo nuestro sistema jurídico en materia electrónica y, sin lugar a dudas, es producto de los cambios efectuados al Código Civil Federal, Código de Comercio, Ley Federal de Protección al Consumidor, Código de Procedimientos Civiles y, finalmente, al Código Fiscal de la Federación.

El mejoramiento actual en los servicios que proporciona el SAT para el cumplimiento de las obligaciones fiscales que establecen las normas tributarias, es visible a la fecha, sin embargo, sólo ha habido avances en esta área y no así en materia de devoluciones, compensaciones, fiscalización y simplificación fiscal, por lo que habría que preguntarse si se han logrado los objetivos que el propio SAT estableció en sus Planes Estratégicos, los cuales a continuación comentamos:

#### **4.10.1. Facilitar y motivar el cumplimiento voluntario**

Como se comentó anteriormente, si bien es innegable el mejoramiento de los servicios en esta materia y de las instalaciones del SAT para brindar el servicio de cumplimiento y pago de obligaciones fiscales, por Internet o presencialmente, ¿realmente podría afirmarse que dichos cambios han motivado el cumplimiento voluntario y la simplificación fiscal? Consideramos que no, tan es así que, por ejemplo cuando en sus momento fueron entregadas las tarjetas tributarias para el pago de contribuciones federales el 20% o más permaneció en el SAT, ya sea porque nunca fueron recogidas o por que el contribuyente no le interesó incorporarse a dicho cambio o porque simplemente el contribuyente ya no existía. La simplificación tecnológica no motivó un cumplimiento de obligaciones, cumplieron aquellos contribuyentes que normalmente lo hacen. La motivación para el cumplimiento de obligaciones no se trata sólo de incorporar un mayor número de contribuyentes a una base de datos, sino que dichos sujetos impositivos realmente cumplan con sus obligaciones de pago y contribuyan al gasto federal y se conviertan en una cadena de contribuyentes que a partir de relación con otros contribuyentes incentive el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya sea por conveniencia, convencimiento o por necesidad forzada.

Otra reforma que apoya la consideración de que no se cumplió con dicho objetivo, lo es la decisión del SAT de modificar legalmente el esquema de los pequeños contribuyentes, uno de los sectores más numerosos de causantes y que son realmente la base del sistema impositivo, no por lo que aportan, sino porque podrían ser un buen detonante para que se hubiera iniciado una cadena de cumplimiento de obligaciones y se cambiara la perspectiva de incumplimiento generalizado de obligaciones fiscales, pues a través de ellos se podría llegar a medianos y grandes contribuyentes que no cumplen con sus obligaciones y son normalmente quienes abastecen de mercancías e insumos a este sector de contribuyentes provocando la evasión fiscal y el contrabando.

Dicha reforma consistió en transferir su control fiscal federal a las entidades federativas y al Distrito Federal. Es bien conocido que si para el Gobierno Federal con toda su infraestructura y experiencia era difícil controlar a los pequeños contribuyentes, para los estados ello es casi imposible, por lo que la solución de estos últimos fue establecer cuotas fijas y olvidarse en la práctica de todo el control de obligaciones, ya sea por imposibilidad tecnológica o administrativa, por desidia, por ser económicamente inviable o simplemente por corrupción, económica o política pues este sector de contribuyente se encuentra íntimamente ligado a grupos partidistas en los estados (clientelismo político).



Conforme al estudio elaborado por el SAT, a través del Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, se estima que en 2010 el porcentaje de evasión fiscal de los REPECOS fue del 96.23% sobre impuesto potencial de este sector de contribuyentes, teniendo un máximo en el 2005 (fecha en que ya estaba administrado por las Entidades Federativas) del 98.75%. (154). Igualmente, establece dicho estudio que casi se triplicó el porcentaje de evasión fiscal de los REPECOS en 2010, respecto de 2003 cuando eran administrados por la Federación, pasando de 0.22% respecto del PIB a 0.53%. Finalmente, concluye dicho estudio, visible en la página del SAT, que la evasión fiscal de los REPECOS es más del 150% de la evasión fiscal del ISR, IVA y IEPS para el periodo 2000-2008, al encontrarse arriba del 90%, en tanto que en el total de los impuestos de los demás sectores de contribuyentes la evasión es menor del 40%.

#### **4.10.2. Combatir la evasión, contrabando e informalidad**

Tampoco consideramos que se haya avanzado mucho en materia de combate a la informalidad, primero por las razones ya expuestas en materia de pequeños contribuyentes y otra por que los informes de INEGI han estimado la ampliación del sector informal como forma de autoempleo y negocio en México en los últimos años, lo que denota un fracaso en esta materia, tanto que en la consideración de los expertos obligaron al Estado a establecer un nuevo impuesto al flujo de efectivo para tratar de controlar este fenómeno, que no se soluciona con un proyecto ni con nueva tecnología dirigida al contribuyente, ni con obtener un 2 o 3% de los depósitos que en efectivo se hagan en las instituciones de crédito.

---

(154) Estudio de la Evasión Fiscal en el Régimen de Pequeños Contribuyentes, Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, Campus Ciudad de México, Centro de Estudios Superiores, Octubre de 2011, México, pp. 48-83.

El contrabando por su parte tampoco ha sido eficientemente combatido pese a los programas de que en Aduanas se han implementado, tal vez porque este esquema requiera como en el pasado de un órgano independiente del cobro de las contribuciones (SAT) y en su lugar se requiera un órgano autónomo con nueva gente, tecnología, sentido del servicio y de toda una modificación legal y material (mejores prácticas internacionales) que permita hacer frente al mismo.

Finalmente, en el caso de la evasión fiscal, si bien ha habido avances, ello no ha repercutido en su principal indicador de eficiencia que sería el aumento de la recaudación por lo que es necesaria una reforma. Tal no ha habido aumento de recaudación real conforme a lo esperado que el Estado ha tenido que implementar en los últimos 5 años nuevas leyes fiscales (LIETU y LIDE) para aumentar los ingresos federales, leyes eminentemente recaudatorias.

De conformidad con los datos contenidos en el Informe Tributario y de Gestión correspondiente a junio de 2013, que emiten conjuntamente la SHCP y el SAT, desde 2009 los ingresos tributarios que obtiene el gobierno federan han venido disminuyendo en términos reales, así en 2011 y 2012, la baja fue de -0.7% y -2.4% respectivamente, y, por lo tanto, han disminuido respecto del Producto Interno Bruto (PIB), bajando de 9.6% a 8.5%. (155)

---

(155) Informe Tributario y de Gestión elaborado por la SHCP y el SAT, enero-junio 2013, informe tributario, México, pp. 22-23.

Los impuestos que mayor pérdida han tenido en los últimos 5 años son el IEPS, IVA e IDE, respecto de este último gravamen debe señalarse que en 2011, se estimó recaudar \$19,304.1 millones de pesos, sin embargo, se devolvieron \$27,551.7 millones de pesos, es decir un resultado negativo por \$8,247.6 millones de pesos. (156) Aunado a lo anterior, de 2008 a la fecha ha habido un incremento tanto en el número de operaciones de devolución del ISR como en los montos, pasando de 530,953 operaciones por un monto de \$19,605 millones de pesos a 826,927 operaciones por un monto de \$33,910 millones de pesos. Este mismo efecto de aumento en los montos de devoluciones lo tiene el IVA, con un incremento del 50% en 2012 respecto de 2008. (157)

Finalmente debe comentarse que el costo de la recaudación de 2007 a 2012, continúa casi siendo el mismo, ya que en 2008 era de \$0.88 pesos por cada \$100 pesos recaudados y en 2012 fue de \$0.86. (158) En virtud de los datos señalados consideramos que no se ha cumplido con los objetivos planteados por el SAT.

---

(156) Periódico La Jornada, Sección Economía, jueves 2 de febrero de 2012, México, p. 31.

(157) Informe Tributario y de Gestión elaborado por la SHCP y el SAT, Reporte Anual 2012 y Retos para 2013, México, p. 29.

(158) Ibidem, p. 43.

#### **4.10.3. Eficientar la administración tributaria y contar con una organización integrada que sea reconocida por su capacidad, ética y compromiso**

Respecto de estos 2 objetivos del SAT debe distinguirse entre eficiencia y mejoramiento de servicios en la Administración Tributaria, Sí, la administración ha mejorado sus servicios e instalaciones a partir del NEPE y el SIAT, pero no ha sido más eficiente de lo que lo fue, ni en lo exterior, mejorando las formas del pago de los impuestos por ejemplo enviando propuestas de Declaración a todos los contribuyentes en base a la información que se supone ya tiene el SAT de todas las transacciones, ni interiormente, disminuyendo el costo de la recaudación ni el número de personal asociado a la eficiencia.

Todo lo anterior nos lleva a la conclusión de que si bien resultó en su momento un éxito el Esquema de Pagos Electrónicos para el cumplimiento de obligaciones del SAT (2002 a 2013) por su innovación, este proyecto ya no evolucionó como se esperaba, en eficiencia, disminución de costos, aumento de recaudación, control y aumento de “contribuyentes” reales a la Base de datos (no mediante programas de empadronamiento a ambulantes), e inclusive involucionó al obligar a los contribuyentes nuevamente a acudir al SAT para el llenado de sus declaraciones (RMF para 2013) y al desasociar el pago y la declaración informativa, duplicando trámites, costos y tiempo.

La ampliación de la base de datos del SAT alcanzó a junio del 2013 un total de 39.48 millones de contribuyentes activos, sin embargo, como ya se señaló el monto de la recaudación ha continuado en los mismos niveles inclusive es menor a la media de ingresos respecto del porcentaje de PIB de los miembros de la OCDE que es del 20.0%, ubicándose apenas en 15.3% del PIB nacional, por debajo de países como Chile, Polonia o Turquía y al nivel de Venezuela o Ecuador. (159)

Respecto de la organización del SAT debe señalarse que en los últimos 8 años (2005-2013) tampoco ha habido una disminución de los recursos humanos asociados a la puesta en marcha del Proyecto Plataforma y de la SIAT como fue planteado, por el contrario ha pasado de 31,582 empleados en 2005 a 36,066 en 2013, habiendo conservado el promedio de este último número de empleados durante los últimos 5 años. (160)

En materia de juicios asociados a la actuación de la autoridad por actos de auditoría y resoluciones de sus áreas jurídicas, tampoco ha habido una disminución o ha aumentado el porcentaje de juicios ganados, así por ejemplo se perdieron en 2012 casi el 50% de los juicios por un monto de 98,639 millones de pesos. (161)

---

(159) Informe Tributario y de Gestión elaborado por la SHCP y el SAT, Enero-Junio 2013, segundo Trimestre, Principales resultados, México, p. 157.

(160) Informe Tributario y de Gestión elaborado por la SHCP y el SAT, Informe de Gestión, Enero-junio de 2013, México, p. 9.

(161) Informe Tributario y de Gestión elaborado por la SHCP y el SAT, op. cit., nota 157, p. 45.

Las reformas fiscales no se dieron como se esperaban, no sólo porque en algunos años se decidió por cuestiones políticas no hacerlas, o por que cuando se efectuaron tardíamente se hicieron únicamente para regularizar el esquema que contenía el esquema en Reglas Generales de las distintas Resoluciones Misceláneas Fiscales para incluirlo en Ley, sino sobre todo porque ya no hubo una visión de evolución, el SAT se concreto a tratar de hacer aplicable su Proyecto Plataforma a través de su solución integral que, sin que este órgano lo viera, se hizo viejo, obsoleto, contradictorio y anacrónico.

Sí, el sistema fiscal requiere de una mejor administración, pero no ensimismada en un esquema de más de 10 años de vigencia (NEPE/SIAT) y en una visión interna al cumplimiento de un proyecto que la ancló olvidando sus metas y su misión principal, en que el esfuerzo fue más por la forma que por el fondo.

La modificación que se necesita no es una fórmula mágica, ya ha sido planteada por fiscalistas como Rubén Aguirre, Francisco Gil, Alma Rosa Moreno, y se han plasmado en los diversos Planes Estratégicos del SAT, se requieren reformas concretas ya no a los sistemas o a la organización de la Institución (en donde por cierto la mayoría del personal es nuevo y sin experiencia fiscal), sino para los contribuyentes, atacando los regímenes preferenciales o especiales que fomentan la evasión y la elusión fiscales, eliminando exenciones, inobservancias de la Ley, reordenando las aduanas, atacado la informalidad mediante el control de los contribuyentes para motivar el cumplimiento, voluntario o forzoso, estableciendo esquemas generalizados en los que quienes tienen mayor capacidad administrativa retengan parte de los impuestos que se generan para obligar al retenido a acercarse al SAT o perder lo retenido. Hay mucho que hacer, las preguntas son ¿se quieren hacer? y ¿están las personas adecuadas para hacerlas?.

A este respecto transcribimos dos comentarios que el Licenciado Javier Moreno Padilla realiza en la parte relativa a la Administración Tributaria en el entorno del Comercio Electrónico, señala: “La administración tributaria debe ser capaz de avanzar en forma paralela a como lo hace la sociedad a la que sirve. Cuando la práctica de negocios supera la teoría del marco legal regulatorio, entonces se genera un ambiente de incertidumbre jurídica poco propicio para el desarrollo de una sociedad.” (162)

Agrega el citado autor “La liquidación, declaración, ingreso y control de los tributos que exigen las normas fiscales de los diferente países, al igual que la actividad económica, van incorporando medios informáticos y electrónicos. En la situación actual, donde los cambios en las formas de operar están siendo tan rápidos, es evidente que cualquier medida de control fiscal corre el riesgo de resultar obsoleta y ser superada por un corto espacio de tiempo, por lo que las autoridades fiscales deben evitar el precipitarse con medidas de control con visión a corto plazo, y procurar en cambio la colaboración y el análisis de las propuestas de la iniciativa privada.” (163)

---

(162) Moreno Padilla, Javier, op. cit., nota 128, p. 166.

(163) Idem.

En virtud de expuesto en los temas anteriores, consideramos necesario una adecuación del marco jurídico vigente para el cumplimiento de obligaciones por medios electrónicos, a través de la elaboración de un nuevo plan estratégico y las reformas legales correspondientes que estimulen, faciliten y motiven el cumplimiento voluntario, mediante esquemas contables y tecnológicos de fácil comprensión y manejo para el contribuyente y de incremento y manejo de la información que recibe el SAT, tales como la elaboración de declaración prellenada, establecimiento de sanciones para no deducir si no se proporciona información o comprobantes u otorgamiento de estímulos si lo hacen a tiempo y verídicamente, campañas de concientización, de inscripción al RFC, deducibilidad de una parte de pago de algunos servicios, adquisiciones o arrendamientos que efectúan los asalariados que permitan obtener información de los prestadores de servicios, vendedores o arrendadores para tener información real de sus ingresos, tales profesionistas, vendedores, arrendadores, así mismo se deben establecer campañas permanentes de obtención de facturas, entre otras reformas.

Igualmente es necesario para lograr lo anterior, la reducción de la evasión fiscal, el contrabando y la informalidad, con acciones ya comentadas de eliminación de regímenes preferenciales u opcionales, eliminación de tasas diferenciales del IVA en zonas fronterizas, eliminación de exenciones, establecimiento de controles a través de los medianos y grandes contribuyentes mediante retenciones, incentivar la bancarización y el uso de tarjetas de crédito o débito para el pago de servicios, adquisiciones y arrendamientos a todos los niveles, creación de un nuevo órgano desconcentrado que maneje las aduanas y el establecimiento de dispositivos para contabilizar las transacciones de los REPECOS, además de las ya mencionadas en esta tesis.



Es evidente que el sistema fiscal no marcha como debería de hacerlo, no recauda, no controla, es complicado, la falta de visión es una de las principales causas de ello, por lo que es necesario su rediseño bajo dichos parámetros, armonizando la forma (Plataforma/SIAT) y el fondo (reforma legal verdaderamente integral). El Actual enfoque del SAT 2013 en materia de Programa de Administración de Proyectos (158 registrados) (164), se continúa realizando mediante Proyectos de Mejora (46) y de Continuidad Operativa (90), incursionando inclusive en proyectos de Seguridad Nacional (10), sin entrar al fondo de la problemática del SAT, una nueva visión integral del sistema y no simplemente la elaboración de programas y reformas que son siempre lo mismo y únicamente arreglan el sistema jurídica y administrativamente para su mediana continuidad.

---

(164) Informe Tributario y de Gestión elaborado por la SHCP y el SAT, enero-junio 2013, Informe Estratégico, p. 15.

## CONCLUSIONES

**PRIMERA.-** El avance de la tecnología en los últimos quince años y el mejoramiento en el diseño y funcionalidad de las computadoras, así como el uso cotidiano del Internet para los actos de comercio y las transacciones a nivel internacional, permeó gradualmente el ámbito jurídico mexicano tanto del derecho privado como del público, obligando al legislador a establecer un marco global regulatorio de las transacciones electrónicas, sus características, contratos y efectos legales, lo que se logró a través de una reforma “electrónica” efectuada en el mes de mayo del 2000 en general, sin embargo, en materia fiscal en particular su implementación no se pudo lograr por cuestiones políticas y legislativas hasta enero del 2004 tomando como base los lineamientos establecidos en la Ley Modelo sobre Comercio Electrónico elaborada por la Comisión de la Naciones Unidas sobre Comercio Electrónico (ONU) y las propias adiciones del 2002, no obstante ello, dichas reformas con sus propias singularidades significaron un claro avance en la regulación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, sus efectos y características, llevando a México a un acercamiento con los lineamientos mundiales más recientes en dicha materia.

**SEGUNDA.-** El cumplimiento de las obligaciones fiscales por medios electrónicos no ocurrió en México en un sólo momento histórico como una reforma integral, sino que se dio paulatinamente con sucesivas reformas, primeramente a los artículos 20 y 31 del Código Fiscal de la Federación (CFF) publicadas en diciembre de 1997 y posteriormente con las reformas fiscales de enero de 2004 y junio de 2006, en la que se adicionó, a través de la primera, un Capítulo Segundo al Título Primero del CFF, denominado “De los medios electrónicos”, que obligó a los contribuyentes a presentar sus declaraciones y cumplir con sus demás obligaciones fiscales por medios electrónicos con firma electrónica.

La lucha de partidos por el poder en el Congreso de la Unión entre el PRI, PAN y PRD y la falta de acuerdos políticos para aprobar dicha reforma al no existir un partido con mayoría legislativa para aprobarla, así como la pretensión del Servicio de Administración Tributaria para que se estableciera en el CFF autonomía y derecho de supervisión de dicho órgano desconcentrado para la expedición de certificados que amparan las firmas electrónicas y la creación de firmas electrónicas avanzadas para efectos fiscales, independiente del Banco de México, provocó que tardara 4 años en concretarse la reforma electrónica en materia fiscal (2000 a 2004) y obligó que durante esos años el sustento legal del Nuevo Esquema de Pagos Electrónicos estuviera únicamente en los artículos 20 y 31 del CFF y se instrumentara a través de las reglas de carácter general contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal de 2002 a 2004, sirviendo el contenido de dichas reglas como base para las reformas fiscales de 2004 y 2006. La autonomía del SAT respecto del Banco Central, es una característica que sólo en México se da y no se encuentra contemplada en Ley Modelo sobre Comercio Electrónico de la ONU.

**TERCERA.-** La interpretación de las reformas fiscales de 2004 y 2006 al Código Fiscal de la Federación y demás leyes fiscales federales en materia del cumplimiento de obligaciones fiscales por medios electrónicos, principalmente a través de la adición de los artículos 17-C al 17-J de dicho Código, debe de realizarse obligadamente con base en las modificaciones efectuadas a los Códigos Civil Federal, de Comercio, de Procedimientos Civiles y a la Ley Federal de Proyección al Consumidor de mayo de 2000 que regulan de manera general las transacciones electrónicas en México, ya que no obstante haber sido efectuadas estas últimas al derecho privado, ambas reformas gozan de un antecedente jurídico común que son los lineamientos establecidos en la Ley Modelo sobre Comercio Electrónico de la ONU, de aquí la semejanza en conceptos y terminología que utilizan todos estos ordenamientos.

**CUARTA.-** El Nuevo Esquema de Pagos Electrónicos constituyó el esfuerzo interno más grande que el SAT, en el pasado o en la actualidad, ha realizado con su propio personal e infraestructura para implementar un sistema automatizado para el cumplimiento de obligaciones fiscales por medios electrónicos y en el que es de reconocerse el gran esfuerzo que se hizo por tres Direcciones Generales de dicho órgano desconcentrado, la Administración General de Recaudación en su diseño técnico y jurídico, la Administración General de Asistencia al Contribuyente, en la difusión y orientación al contribuyente y la Administración General de Tecnología de la Información, en su implementación tecnológica, sin embargo, debe señalarse que este nuevo sistema no estuvo libre de errores técnicos y humanos en su inicio como las fallas de la comunicación por Internet, fallas técnicas en la página del SAT, el desconocimiento del nuevo sistema de pago por parte de algunos cajeros del sistema bancario que provocó saturaciones y largas filas y falta de internet en algunas poblaciones del país en el año 2002 que impedían cumplir fácilmente con dicha obligación, ello derivado de que en el país no existía aún la infraestructura tecnológica a nivel nacional que pudiera soportar la nueva plataforma del SAT y de que los bancos contaron con poco tiempo para capacitar a su personal para prestar este nuevo servicio, ya que anteriormente únicamente eran receptores de declaraciones en papel que recibían como un pago normal sin un sistema específico para su captura.

**QUINTA.-** El Proyecto Plataforma y el Programa Solución Integral para la Administración Tributaria (SIAT) actualmente en vigor, permitieron al SAT la implementación del cumplimiento de obligaciones por medios electrónicos y tienen como antecedente jurídico la adición de diversas disposiciones efectuadas a la Ley del SAT de junio del 2003, en las que se señaló la obligación de dicho órgano desconcentrado de revisar su Plan Estratégico a partir del diagnóstico correspondiente e iniciar un proceso interno con el fin de revisar los objetivos generales, las iniciativas estratégicas y los proyectos y programas que permitieran la integración de esfuerzos con un rumbo definido. A partir de la definición de la misión y visión del SAT como principal institución recaudadora, eficiente y eficaz orientada al contribuyente, se determinaron cuatro grandes objetivos en el Plan Estratégico del SAT 2004-2006, facilitar y motivar el cumplimiento voluntario, combatir la evasión, contrabando e informalidad, eficientar la Administración Tributaria y contar con una organización integrada que sea reconocida por su capacidad, ética y compromiso que determinaron los proyectos que la SIAT desarrollaría en los años siguientes, sin embargo, a partir de los resultados y cifras de recaudación publicadas y que se encuentran contenidos en los informes tributarios y de gestión de la SHCP y el SAT de 2008 a 2013, consultables en esta tesis, se puede concluir que no se han cumplido dichos objetivos.

**SEXTA.-** El objetivo principal del Proyecto Plataforma fue establecido a partir de una visión de procesos del SAT que consistió en rediseñar procesos sustantivos y automatizarlos en un sistema informático que permitiera soportar la ejecución eficiente e integrada de los mismos, lo que, a su vez redundara, por un lado, en una mejor atención y mayor control sobre los contribuyentes y, consecuentemente, en una mayor captación de recursos y, por otro lado, en un mediano plazo, en menores costos de recaudación, sin embargo, como se ha establecido en esta Tesis, dicho objetivo no fue cumplido totalmente, ya que si bien existe mayor atención al contribuyente derivado de la sistematización de los servicios y aumento de puntos de contacto con los contribuyentes, ello no ha dado como resultado mayor control de éstos o la disminución del costo de la recaudación, ya que en promedio dicho costo se ha mantenido de 2007 a 2012, en \$0.88 pesos por cada \$100 pesos recaudados. Tampoco ha significado un aumento de la recaudación tributaria pues conforme al Informe Tributario y de Gestión de junio de 2013, que emiten conjuntamente la SHCP y el SAT, los ingresos tributarios que obtiene el gobierno federan han venido disminuyendo en términos reales desde 2009, así en 2011 y 2012, la baja fue de -0.7% y -2.4% respectivamente, y, por lo tanto, han disminuido respecto del Producto Interno Bruto (PIB), bajando de 9.6% a 8.5%, demostrando con ello que no es suficientes la elaboración de programas informáticos o de atención al contribuyente, si no va acompañado de reformas de simplificación, eliminación de tratamientos fiscales preferenciales, regímenes especiales y de programas de fiscalización por sectores de contribuyentes.

**SEPTIMA.-** El acto de la determinación y liquidación de las obligaciones fiscales se encuentra íntimamente vinculado a una institución jurídica de gran arraigo en los actuales sistemas tributarios, como lo es la declaración, es a través de ésta como los contribuyentes cumplen formalmente con su obligación fiscal, exista o no pago que enterar, debiendo proporcionar la información de su determinación. La relación entre ambas instituciones estriba precisamente en que normalmente la determinación y liquidación se contienen formalmente dentro de una declaración. En el actual sistema fiscal mexicano las declaraciones provienen generalmente de la autodeterminación que realiza el contribuyente y contiene la liquidación de la contribución a pagar que se realiza con posterioridad a la presentación de la declaración con información de su determinación mediante los medios electrónicos que la propia ley establece, sin embargo, aún falta avanzar en la determinación por acto de autoridad de los impuestos, ya que no obstante que el SAT recibe de todos los contribuyentes y de terceros con ellos relacionados información de las operaciones que realizan en el ejercicio, dicho órgano desconcentrado no ha podido implementar la propuesta de una determinación anual oficiosa de impuestos, ya que no existe una base única de datos que concentre la totalidad de la información y tampoco se ha desarrollado un sistema informático que permita explotarla, por lo que es uno de los grandes pendientes de la actual administración.

**OCTAVA.-** Si bien es cierto que el pago es el modo de extinción más generalizado de las obligaciones sustantivas y que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque cumple la pretensión crediticia del sujeto activo, existen otras formas de extinción de la relación tributaria, como son la compensación, la prescripción, la condonación, y la amnistía fiscal o perdón fiscal, no obstante en los actuales sistemas informáticos del SAT, solamente el pago y la compensación se encuentran incluidos expresamente como formas de extinción de las obligaciones fiscales, las otras formas de extinción deben hacerse valer ante la autoridad fiscal como excepción o mediante declaratoria de la autoridad, lo que constituye un obstáculo administrativo para su operación, por lo que es necesario adecuar los sistemas electrónicos del SAT para permitir su aplicación una vez que el contribuyente obtenga de la autoridad o tribunal el documento o resolución declarativa de prescripción, condonación amnistía o perdón fiscal.



**NOVENA.-** Es innegable el mejoramiento de los servicios para facilitar el cumplimiento y pago de obligaciones fiscales, por Internet o presencialmente, en las instalaciones del SAT, sin embargo, ello no ha incrementado el cumplimiento voluntario de los contribuyentes que es uno de los objetivos que el propio SAT estableció en sus Planes Estratégicos, tan es así que por ejemplo cuando fue implementada la facilidad del pago de impuestos mediante tarjetas tributarias, más de 670,000 tarjetas no fueron recogidas por los contribuyentes. La simplificación tecnológica tampoco ha motivado un mayor cumplimiento de obligaciones, ya que únicamente cumplieron aquellos contribuyentes que normalmente lo hacen, pues el total de operaciones que se realizan por Internet para el pago de impuestos no ha variado desde 2005 a la fecha, conservándose alrededor de 59 millones. El incremento en el cumplimiento de las obligaciones no se logra al incorporar un mayor número de contribuyentes a una base de datos mediante programas de verificación o de censo de comerciantes en mercados ambulantes, ya que este tipo de contribuyentes aún registrados no presentan declaración siendo casi imposible su localización y sanción posterior por no tener un domicilio fiscal fijo (el padrón de contribuyentes se duplicó de 2005 a 2013 a casi 40 millones, sin embargo, los ingresos tributarios en variación anual neta han disminuido de 2007 a la fecha). Consideramos que la autoridad debe registrar nuevos sujetos impositivos que realmente cumplan con sus obligaciones formales y que contribuyan al gasto federal, convirtiéndose en contribuyentes formales que a partir de relación con otros contribuyentes estén incentivados al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, ya sea por conveniencia (para poder un porcentaje de sus arrendamientos y de los servicios recibidos de otros contribuyentes formales), por convencimiento moral (civismo fiscal) o por necesidad forzada (obligación legal a retener y enterar impuestos a otros contribuyentes de menor capacidad administrativa o por pertenecer a grupos potencialmente omisos como los REPECOS), por lo que es en este sentido que estimamos deben efectuarse las próximas reformas fiscales, conforme a los planteamientos asentados en esta tesis.

**DECIMA.-** La decisión del SAT de transferir el control fiscal federal de los contribuyentes ubicados en el régimen fiscal de los pequeños contribuyentes (REPECOS) a las entidades federativas y al Distrito Federal, es y fue a nuestro juicio una decisión errónea, ya que este es uno de los sectores más numerosos de causantes, siendo la base real del sistema impositivo, no por el monto que aportan, sino porque podrían ser un detonante para iniciar una cadena de cumplimiento de obligaciones que cambiara la perspectiva de incumplimiento generalizado de obligaciones fiscales, pues a través de grupo de contribuyentes se podría obtener información de las operaciones de los medianos y grandes contribuyentes que son normalmente quienes abastecen de mercancías y servicios a este sector de contribuyentes, evitando la evasión fiscal y el contrabando provocada por la falta de información y control. Es del conocimiento generalizado que si para el Gobierno Federal es difícil el control fiscal de los REPECOS, no obstante toda su infraestructura y experiencia, para los Estados es casi imposible, por lo que la solución de estos últimos para el control de este sector de contribuyentes fue establecerles cuotas fijas y olvidarse en la práctica de todo el control de obligaciones, ya sea por imposibilidad tecnológica o administrativa, por desidia, por ser económicamente inviable o simplemente por corrupción, económica o política, pues este sector de contribuyentes se encuentra íntimamente ligado a grupos partidistas en los Estados (clientelismo político), motivo por lo que consideramos se debe rediseñar la estrategia de control de los citados contribuyentes, reintegrándolos al control federal para lograr los objetivos antes mencionados estableciendo nuevas reformas que facilidades el pago de los impuestos y otorgando deducciones y estímulos a cambio de información de sus proveedores de bienes, arrendamientos y servicios.

**DECIMA PRIMERA.-** El caso del combate a la evasión fiscal y elusión fiscal, otro objetivo más establecido en el Plan Estratégico del SAT, si bien ha habido avances a través de las reformas planteadas al esquema de consolidación fiscal del ISR y el establecimiento de nuevos impuestos de control, ello no ha repercutido en su principal indicador de eficiencia que es relativo al aumento de la recaudación tributaria, por lo que es necesaria una reforma para reorganizar todos los esquemas fiscales que permiten dichos fenómenos, evitando con ello que el Estado establezca leyes fiscales como la del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) o del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE) para aumentar los ingresos recaudatorios, los cuales a cinco años de su establecimiento el Ejecutivo Federal pretende su abrogación para 2014, al haber resultado contraproducentes, ya que respecto del IETU la variación real anual ha venido disminuyendo desde 2008 a la fecha y respecto del IDE en los dos últimos años (2012 y primer semestre de 2013) se han tenido devoluciones superiores a 1,100 millones de pesos, conforme a los datos contenidos en el informe tributario y de gestión del primer semestre de 2013 que publica el SAT en su página oficial.

**DECIMA SEGUNDA.-** El esquema de pagos electrónicos para el cumplimiento de obligaciones fiscales del SAT (2002 a 2013) resultó en su momento un éxito por su innovación y la simplificación de trámites, tanto para el cálculo como para el entero de impuestos, sin embargo, este proyecto ya no evolucionó como se esperaba ni en eficiencia o eficacia o en la disminución de costos o en el aumento de la recaudación o del control de los contribuyentes reales, por lo que consideramos que inclusive involucionó al obligar nuevamente a los contribuyentes a acudir al SAT para el llenado de sus declaraciones previa elaboración de una bitácora conforme a las reglas contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal para los años de 2009 a 2013, así como al desasociar el pago y la declaración informativa, duplicando con ello los trámites, costos y tiempos para la presentación de declaraciones, por lo que estimamos debe valorarse dicha decisión y volver al esquema de declaración informativa y pago conjunto.

**DECIMA TERCERA.-** El sistema fiscal requiere de una mejor administración, pero no ensimismada en un esquema (NEPE/SIAT) que a más de 10 años de vigencia no han demostrado su eficiencia recaudatoria o de simplificación y que se estancó en una visión interna del cumplimiento de un proyecto institucional que hizo que olvidara sus metas y su misión principal “Recaudar en forma eficiente y eficaz y orientada al contribuyente”, ya que el esfuerzo principal fue por la forma y no por el fondo. Las modificaciones que se necesitan ya han sido planteadas por diversos fiscalistas y plasmadas en los diversos planes estratégicos del SAT, se requieren reformas concretas, no a los sistemas o a la organización de dicha Institución que naturalmente se esperan por la inversión en ellos realizada, sino para los contribuyentes, mediante la eliminación de regímenes preferentes u opcionales, así como la eliminación de las exenciones, el ataque a la informalidad mediante el control de los contribuyentes para motivar el cumplimiento voluntario o forzoso, el establecimiento de esquemas generalizados de retención en los que quienes tienen mayor capacidad administrativa retengan y enteren los impuestos por cuenta de aquellos de menor capacidad administrativa, para obligar al retenido a acercarse al SAT para recuperar o acreditar dicha contribución o a perder lo retenido y enterado, así como a la explotación sistemática de la información que obtiene el SAT de todos los contribuyentes para la elaboración de una propuesta de declaración anual de carácter institucional que se le envíe oportunamente a los contribuyentes.

**DECIMA CUARTA.-** La administración tributaria debe ser capaz de avanzar en forma paralela a como lo hace la sociedad a la que sirve, como fueron la regulación para efectos fiscales de la fusión o escisión de sociedades, los fideicomisos y las asociaciones en participación. Cuando la práctica de negocios supera la teoría del marco legal regulatorio, como en el caso de las transacciones electrónicas, entonces se genera un ambiente de incertidumbre jurídica poco propicio para el desarrollo de una sociedad que debe ser resuelto jurídicamente en forma oportuna. La declaración, liquidación, ingreso, gasto y control de los tributos que exigen las normas fiscales, al igual que la actividad económica, debe ir incorporando medios informáticos y electrónicos que permitan su regulación y cumplimiento. En la situación actual, en donde los cambios en las formas de operar están siendo tan rápidos, es evidente que cualquier medida de control fiscal corre el riesgo de resultar obsoleta y ser superada por un corto espacio de tiempo, por lo que las autoridades fiscales deben evitar el precipitarse o empeñarse con medidas de control con visión a corto plazo, como en el caso del cumplimiento de obligaciones por medios electrónicos que tiene más de diez años de operación sin haberse concluido, y procurar en cambio su evolución a través de la colaboración y el análisis de las propuestas de reforma de la iniciativa privada, la docencia, los expertos fiscales y el estudio de las mejores prácticas internacionales para su implementación, automatizando el manejo de la información fiscal por parte de la autoridad tributaria que permita la presentación al contribuyente de una propuesta de declaración anual y dé los insumos para actos de fiscalización más precisos que disminuyan el costo de la recaudación.

**DECIMA QUINTA.-** Consideramos que las modificaciones que deben efectuarse al esquema de cumplimiento de obligaciones fiscales por medios electrónicos deben realizarse conjuntamente con reformas a los impuestos al valor agregado (IVA) y especial sobre producción y servicios, ya que estas contribuciones son las que mayor pérdida recaudatoria han tenido en los últimos 5 años, siendo urgente determinar las causas de dicha pérdida. Igualmente debe efectuarse ajustes a la mecánica de cálculo del impuesto sobre la renta (ISR) para determinar los motivos del incremento en el número de operaciones de devolución como en los montos, ya que han pasado de 530,953 operaciones por un monto de \$19,605 millones de pesos en 2008 a 826,927 operaciones por un monto de \$33,910 millones de pesos en 2013, según cifras contenidas en el Informe Tributario y de Gestión 2013 dado a conocer por el SAT, sin que exista razón aparente ya que la recaudación del ISR se ha mantenido en 4.9% del Producto Interno Bruto. Este mismo efecto de aumento en los montos de devoluciones lo tiene el IVA, con un incremento del 50% en 2012 respecto de 2008, por lo que es necesario también efectuar los análisis y cambios correspondientes.

**DECIMA SEXTA.-** Las reformas al esquema fiscal vigente son necesarias no solo en la parte formal para el cumplimiento de las obligaciones fiscales por medios electrónicos mediante la presentación de las declaraciones definitivas y del ejercicio, sino también respecto del fondo de los impuestos para una adecuada determinación y cálculo de dichas contribuciones como se expuso en la presente tesis, ya que no obstante el incremento del número de contribuyentes activos a 39.48 millones en 2013, el monto promedio de la recaudación tributaria en México se ha mantenido en los mismos niveles respecto del porcentaje de PIB y es menor a la media de ingresos del PIB nacional de los miembros de la OCDE que es del 20.0%, ubicándose apenas en 15.3%, encontrándose por debajo de países como Chile, Polonia o Turquía y al nivel de Venezuela o Ecuador cuyas economías son comparativamente menores a la de nuestro país.

**DECIMA SEPTIMA.-** Uno de los objetivos planteados por el Nuevo Esquema de Pagos Electrónicos (NEPE) y la Solución Integral para la Administración Tributaria (SIAT), fue el de mejorar al Servicio de Administración Tributaria (SAT), a través de una organización más eficiente e integrada que fuera reconocida por su capacidad, sin embargo, a nuestro juicio estos objetivos no se han logrado, ya que no obstante que el SAT estableció el compromiso de reducir sus recursos humanos derivado de la capacitación y profesionalización de sus integrantes y la puesta en marcha de los sistemas informáticos para la recepción de trámites fiscales y declaraciones mediante el NEPE, esto no ha sido así, pues en los últimos 8 años (2005-2013) no ha habido una disminución de los recursos humanos asociados a la puesta en marcha de dichos proyectos como fue planteado, por el contrario han pasado de 31,582 empleados en 2005 a 36,066 en 2013, conservando el promedio de este último número de empleados durante los últimos 5 años no obstante la implementación del NEPE y la SIAT, así mismo derivado de los actos de autoridad de su personal en auditorías, devoluciones, compensaciones y resoluciones de sus áreas jurídicas, ha habido un incremento en el porcentaje de juicios perdidos, ya que en 2012 se perdieron casi el 50% de los juicios entablados por los contribuyentes por un monto de 98,639 millones de pesos, según el Informe Tributario y de Gestión del propio SAT, por lo que no se puede considerar a dicha organización integrada sea reconocida por su capacidad, ya que las deficiencias en las resoluciones que se emiten y los actos de autoridad que se realizan indebidamente son las principales causas de la pérdida de juicios ante los tribunales federales al no existir el personal capacitado para emitir las resoluciones y realizar los actos que posteriormente se impugnan, aunado al hecho de los constantes cambios en su Reglamento Interior que han cambiado la competencia de la autoridad facultada para la emisión de resoluciones y la realización de actos, como por ejemplo en materia de devoluciones, en la cual la competencia para emitir la resolución correspondiente ha pasado de Recaudación a Jurídica y de ésta a Auditoría Fiscal.

## BIBLIOGRAFIA

- 1.- Acosta Romero, Miguel, *Teoría general del derecho administrativo*, 17<sup>a</sup>. ed.; México, Editorial Porrúa; 2004, Primer Curso.
- 2.- Berliri, Antonio, *Principios de derecho tributario*, tomo I, Madrid, Editorial Derecho Financiero, 1964.
- 3.- Bielsa, Rafael, *Compendio de derecho público*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1952, t. I.
- 4.- Calderón Medina, David, *Comercio electrónico e impuestos*, 1a. Ed., México, Dofiscal Editores; Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C., 2005.
- 5.- Cárdenas Elizondo, Francisco, *Introducción al estudio del derecho fiscal*, 4<sup>a</sup>. ed.; México, Editorial Porrúa; 2004.
- 6.- Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal I*, 6<sup>a</sup>. ed., México, IURE editores, 2010
- 7.- Cornejo López, Valentín F., *Los medios electrónicos regulados en México*, México, Editorial SISTA, 2006.
- 8.- De La Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 18<sup>a</sup>. ed., México, Editorial Porrúa, 1999.
- 9.- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y Lucero Espinosa, Manuel, *Compendio de derecho administrativo*, 6<sup>a</sup>. ed., México, Editorial Porrúa, 2003, Primer curso.
- 10.- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, 4<sup>a</sup>. ed. México, Editorial Limusa, 2003.



- 11.- Elías Azar, Edgar, *La Contratación por medios electrónicos*, México, Editorial Porrúa, 2005.
- 12.- Fiorini Aude, Bartolomé, *Manual de derecho administrativo*, Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley, 1968, primera parte.
- 13.- Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 34<sup>a</sup>. ed., México, Editorial Porrúa, 2004.
- 14.- Fraga, Gabino, *Derecho administrativo*, 44<sup>a</sup>. ed., revisada y actualizada por Manuel Fraga, México, Editorial Porrúa, 2005.
- 15.- Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho financiero*, 4<sup>a</sup>. ed., Buenos Aires, Ediciones De Palma, 1987, Vol. 1.
- 16.- Ingrosso Gustavo, *Dritto Finanziario*, pág. 11, citado por Cárdenas Elizondo, Francisco, *Introducción al estudio del derecho fiscal*, 4<sup>a</sup>. ed.; México, Editorial Porrúa; 2004.
- 17.- Jarach, Dino, *El hecho imponible*, 2<sup>a</sup>. ed., Argentina, Bs.As., Editorial Abeledo-Perrot, 1943.
- 18.- Jiménez González, Antonio, *Lecciones de derecho tributario*, 4ta. Ed., México, ECAFSA, 1998.
- 19.- López Velarde Guillermo, *Apuntes de un segundo curso de derecho administrativo*, México, UNAM, facultad de jurisprudencia, 1954.
- 20.- Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho financiero público*, 2<sup>a</sup>. ed., México, Editorial Mc Graw-Hill, 2000.

- 21.- Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 19ª. ed., México, Editorial Porrúa, 2007.
- 22.- Martínez Nadal, Apolonia, *Comercio electrónico, firma digital y autoridades de certificación*, 3ª. Edición, México, Editorial CIVITAS, 2001.
- 23.- Maurice Hauriou, *Precis de Droit Administratis*, 10ª. Ed. Et de Droit Public, Paris, 1921, citado por Serra Rojas, Andrés, Serra Rojas, Andrés, *Derecho administrativo*, 25ª. ed., México, Editorial Porrúa, 2004, primer curso.
- 24.- Moreno Padilla, Javier, *Medios electrónicos en el derecho fiscal*. Primera Edición, Dofiscal Editores, México, 2006.
- 25.- Nava Negrete, Alfonso, *Derecho administrativo mexicano, México, Fondo de Cultura Económica, 3ra. Edición, 2007*.
- 26.- Pugliese Mario, *Instituciones de derecho financiero*, 2ª. ed., México, Editorial Porrúa, 1976.
- 27.- Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho fiscal*, 2ª. ed., México, Editorial Porrúa, 1999.
- 28.- Rossy Hipólito, *Instituciones de derecho financiero*, Barcelona, España, Ed. Bosh 1959.
- 29.- Sáinz De Bujanda, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª. ed., Madrid, España, Universidad Complutense, 1994.
- 30.- Serra Rojas, Andrés, *Derecho administrativo*, 25ª. ed., México, Editorial Porrúa, 2004, primer curso.

- 31.- Tena Ramírez, Felipe, *Derecho constitucional mexicano*, 18ª. ed., México, Editorial Porrúa, 1981.
- 32.- Uresti Robledo, Horacio, *Los impuestos en México: régimen jurídico*, 2da. Ed., México, Tax, 2002.
- 33.- Valdés Villarreal, Miguel, *Principios constitucionales que regulan las contribuciones*, en estudios de derecho público contemporáneo, México, UNAM, FCE, 1972.
- 34.- Sayagués Laso, Enrique, *Tratado de derecho administrativo*, 4ª. ed. Montevideo, Uruguay, Editorial Martín Bianchi Altuna, 1974, Tomo 1.

#### **REVISTAS, ENCICLOPEDIAS Y OTROS DOCUMENTOS Y ESTUDIOS**

- 35.- Atchabahian, Adolfo, Federalismo y tributación, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, 5º. número extraordinario, 1972.
- 36.- Ataliba, Geraldo, Hipótesis de incidencia tributaria, 2ª. Ed., San Paulo, 1975, Número 13.
- 37.- Calvo Nicolao, Enrique, Comentarios a la reforma fiscal 1998, 1a. Ed., México, Themis Editores, 1998, pp. IX a XIV.
- 38.- Di Martino Ortiz, Rosa Elena, La firma digital y su autenticación por medios electrónicos, *Revista Notarial* No. 933, Paraguay, 1999.
- 39.- Fernández Domingo, Jesús Ignacio, Algunas notas acerca de la contratación y el comercio, Madrid, España, *Revista Nueva Era*, 2001.

- 40.- Rodríguez Adrados, Antonio, La firma electrónica, Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, España, 2000
- 41.- Tartajada Fenollera, Enrique, ¿Existe un concepto legal de firma?, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, septiembre-octubre de 1985, Madrid, España.
- 42.- Revista de Investigación Fiscal, México, Tercera Época, número 1, abril de 2001, Proyecto de Reforma Fiscal Integral, SHCP-SAT, 2001.
- 43.- Plan Estratégico del SAT 2004-2006, Revisión, México, Julio 2004, Talleres Gráficos de México.
- 44.- Folleto elaborado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Transformación, SHCP, S/F, México.
- 45.- Informe Tributario y de Gestión elaborado por la SHCP y el SAT, enero-junio 2013, informe tributario, México.
- 46.- Informe Tributario y de Gestión elaborado por la SHCP y el SAT, Reporte Anual 2012 y Retos para 2013. México.
- 47.- Informe Tributario y de Gestión elaborado por la SHCP y el SAT, Segundo Trimestre, Principales resultados, México.
- 48.- Informe Tributario y de Gestión elaborado por la SHCP y el SAT, Informe de Gestión, Enero-junio de 2013, México.

- 49.- Informe Tributario y de Gestión elaborado por la SHCP y el SAT, enero-junio 2013, Informe Estratégico.
- 50.- Periódico La Jornada, Sección Economía, jueves 2 de febrero de 2012, México.
- 51.- Cabanellas, Guillermo, Diccionario enciclopédico de derecho usual. 12ª Edición, revisada, actualizada y ampliada por Luís Alcalá -Zamora y Castillo, Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires, Argentina, 1979, Tomo IV, Voz: Obligación.
- 52.- Sexto Informe de Gobierno 2006. Premio Reconocimiento a la Innovación Gubernamental 2002 otorgado por la Presidencia de la República.
- 53.- Estudio de la Evasión Fiscal en el Régimen de Pequeños Contribuyentes, Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, Campus Ciudad de México, Centro de Estudios Superiores, Octubre de 2011, México
- 54.- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, septiembre de 2000, p. 568, Pleno, tesis P/J. 89/2000; véase la ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, julio de 2000, pág. 465.
- 55.- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tesis CLXII/2007, Novena Época, Segunda Sala, t. XXVI, noviembre de 2007, p. 210.
- 56.- Semanario Judicial de la Federación, Tesis de Jurisprudencia VI, 22 J/146, Octava Época, t. VIII, p. 69.

- 57.- Semanario Judicial de la Federación. Gaceta número 77, Mayo de 1994, pág. 12, Octava Época. Contradicción de tesis 29/90 entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Decimotercer Circuito, 17 de junio de 1992.
- 58.- Semanario Judicial de la Federación. Jurisprudencia 310/953/20, Quinta Época, Apéndice al tomo CXVIII, pág. 1026.
- 59.- Semanario Judicial de la Federación, Sexta Época, Vol. LXIII, p. 14.
- 60.- Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tercera Sala. Tomo XXXIV, pág. 1360, Tesis aislada.
- 61.- Semanario Judicial de la Federación. A.R 471 /44, 7 de febrero de 1945, Compañía de Servicio de Agua y Drenaje de Monterrey, S.A., Tercera Sala.
- 63.- Semanario Judicial de la Federación. Contradicción de tesis 114/2002-PS entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero, Sexto y Octavo, todos en Materia Civil del Primer Circuito, 17 de marzo de 2004, Unanimidad de cuatro votos, Novena Época, pág. 488, IUS 181407.
- 64.- Semanario Judicial de la Federación. Jurisprudencia Tomo VI, pág. 1720, 1993, Poder Judicial de la Federación.
- 65.- Semanario Judicial de la Federación, Tomo VIII, pág. 590. Queja en materia penal, Barbosa Luis G, 18 de marzo de 1921, Unanimidad de ocho votos, Tesis Aislada, Materia Común, Quinta Época, Pleno.

- 66.- Semanario Judicial de la Federación, XXXV, pág. 1455. Amparo administrativo en revisión 2946/30, Laffan Federico, 21 de julio de 1932, Unanimidad de cuatro votos. Materia Laboral, Quinta Época, Segunda Sala.
- 67.- Semanario Judicial de la Federación, Tercera Parte, XXXV, pág. 9. Amparo en revisión 7282/59, Empresa de Transportes Cuernavaca-Cuautla-Axochiapan-Jojutla y Anexas "Estrella Roja", 4 de mayo de 1960, Unanimidad de cuatro votos, Tesis Aislada, Materia Común, Sexta Época, Segunda Sala.
- 68.- Semanario Judicial de la Federación, I, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1988, pág. 571. Amparo directo 176/87, Juan Eutimio González, 17 de febrero de 1988, Unanimidad de votos, Número de Registro 800,182, Tesis Aislada, Materia Penal, Octava Época, Tribunales Colegiados de Circuito.
- 69.- Semanario Judicial de la Federación, VIII, Noviembre de 1991, pág. 188. Amparo Directo 148/90, Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, Francisco Márquez Mendoza, 20 de febrero de 1991, Unanimidad de votos. Tesis aislada, Materia Penal, Octava Época, Tribunales Colegiados de Circuito.
- 70.- Semanario Judicial de la Federación, VIII, Julio de 1998, Tesis: III.2o.C.9 C, Página: 349. Amparo directo 252/98, Segundo Tribunal Colegiado en Materia Civil del Tercer Circuito, Factoraje Bancrecer, S.A. de C.V., Organización Auxiliar de Crédito, Grupo Financiero Bancrecer, 5 de junio de 1998, Unanimidad de votos, Materia Civil, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito.

- 71.- Semanario Judicial de la Federación, XIII, Enero de 2001, Tesis: I.5o.C.90 C, Pág. 1699. Amparo directo 565/2000, Quinto Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, Efraín y Marco Antonio Dávalos Padilla, 13 de octubre de 2000, Unanimidad de votos, tesis aislada, Materia Civil, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito.
- 72.- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XIII, Mayo de 2001, Tesis: 1a. XXXII/2001, pág. 277. Reclamación 180/2000, Bardomiano Olvera Morán, su sucesión, 24 de enero de 2001.
- 73.- Semanario Judicial de la Federación. Amparo en revisión 354/2003, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Cierres Best de México, S.A. de C.V., 10 de octubre de 2003, Unanimidad de votos.
- 74.- Semanario Judicial de la Federación. Amparo directo 883/98, Segundo Tribunal Colegiado en Materia Civil del Segundo Circuito, IBM de México, S.A. de C.V., 2 de febrero de 1999, Unanimidad de votos, Tesis Aislada, Materia Civil, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, IX, Marzo de 1999, Tesis: II.2o.C.156 C, pág. 1398.
- 75.- Semanario Judicial de la Federación. Amparo en revisión 7282/59, Empresa de Transportes Cuernavaca-Cuautla-Axochiapan-Jojutla y Anexas "Estrella Roja", 4 de mayo de 1960, Unanimidad de cuatro votos, Tesis aislada, Materia Común, Sexta Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, Tercera Parte, XXXV, Página: 9.



- 76.- Semanario Judicial de la Federación. Queja 16/81, Tribunal Colegiado del Décimo Segundo Circuito, Secretario de la Reforma Agraria y otras autoridades, 29 de enero de 1982, Unanimidad de votos. Tesis aislada, Materia Común, Séptima Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación, 157-162, Sexta Parte, Pág. 139, Genealogía: Informe 1982, Tercera Parte, Tribunales Colegiados de Circuito, tesis 6, pág. 385.
- 77.- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Amparo en revisión 508/95, Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Francisco Javier Morales López, 11 de octubre de 1995, Unanimidad de votos, Tesis aislada, Materia Penal, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, II, Noviembre de 1995, VI.2o.31 P. Pág. 526.
- 78.- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Amparo en revisión 1825/99, Industrias Electrolux, S.A, de C.V. y coags., 9 de agosto de 2001, Tesis Aislada, Materia Constitucional, Administrativa, Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XIV, Octubre de 2001, Tesis: P. XVII/2001, pág. 20.
- 79.- Semanario Judicial de la Federación. Competencia 1/2002, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, Suscitada entre el Juez Primero de Distrito en el Estado de México, con residencia en Naucalpan y el Juez Octavo de Distrito "A" en Materia Administrativa en el Distrito Federal, 4 de abril de 2002.

- 80.- Semanario Judicial de la Federación. Amparo directo 107/96, Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Enrique Armenta López y otros, 2 de mayo de 1996, Unanimidad de votos, Tesis Aislada, Materia Laboral, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, III, Junio de 1996, Tesis: VI.2o.32 L, pág. 914.
- 81.- Semanario Judicial de la Federación. Tesis Aislada, Materia Administrativa, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XVI, Julio de 2002, Tesis: II.3o.A.13 A, Pág. 1270, Número de Registro 186,637.
- 82.- Semanario Judicial de la Federación. Amparo directo 495/2005, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, Banco Santander Mexicano, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Santander Mexicano, 18 de agosto de 2005, Tesis Aislada, Materia: Civil, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXII, noviembre de 2005, Tesis: I.3o.C.518 C, pág. 940.
- 83.- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, p. 530. Jurisprudencia 2a./J. 24/2008,
- 84.- Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Primera Parte, Pleno. Séptima época, primera parte, vol. 6, pág. 72, Poder Judicial de la Federación, Tesis de Ejecutorias 1917-1985.
- 85.- Suprema Corte de Justicia de la Nación, Informe 1972, Pleno, p. 360. Amparo en revisión 2670/69.

- 86.- Tribunal Fiscal de la Federación. Juicio fiscal núm. 119/90, resuelto por sentencia de 20 de agosto de 1990, criterio confirmado por el primer Tribunal Colegiado del 8º Circuito, al resolver la Revisión Fiscal N° 631/90, por sentencia de 27 de junio de 1991.
- 87.- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época, año X, No. 123, marzo de 1998, p. 8. Precedente III-PS-I-91 establecido por la Primera Sección del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- 88.- Diario Oficial de la Federación. Reglas de Carácter General para prestar los servicios de recepción de formas oficiales y recaudar los ingresos federales por parte de la Instituciones de Crédito, publicadas el 17 de marzo de 1999.

#### **PAGINAS ELECTRÓNICAS.**

- 89.- Sección preguntas frecuentes, Voz: firma electrónica avanzada, página del SAT, [http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/home.asp](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/home.asp).
- 90.- Braun, Eliezer, “El Telégrafo”, La Ciencia para Todos. Biblioteca Digital, Instituto Latinoamericano de la Comunicación Educativa, México, septiembre de 2013, [http://bibliotecadigital.ilce.edu.mx/sites/ciencia/volumen3/ciencia3/112/htm/sec\\_10.htm](http://bibliotecadigital.ilce.edu.mx/sites/ciencia/volumen3/ciencia3/112/htm/sec_10.htm)
- 91.- Yecayama, Cipas, “Didáctica de la Informática”, Medios de Comunicación. Universidad de Cartagena, Licenciatura en Informática, 2012, <http://es.calameo.com/read/0011955184af39c9ad7dc>

- 92.- Rouse, Margaret, "Fax", Network Hardware. Search Networking, junio 2006, <http://searchnetworking.techtarget.com/definition/fax>
- 93.- Braun, Eliezer, "El Teléfono", La Ciencia para Todos. Biblioteca Digital, Instituto Latinoamericano de la Comunicación Educativa, México, septiembre de 2013, [http://bibliotecadigital.ilce.edu.mx/sites/ciencia/volumen3/ciencia3/112 /htm/sec\\_12.htm](http://bibliotecadigital.ilce.edu.mx/sites/ciencia/volumen3/ciencia3/112 /htm/sec_12.htm)
- 94.- Sánchez, Carlos A., "Historia de las computadoras", Introducción a la Computación. Universidad de Guadalajara, Centro Universitario de los Valles, México, 2001, <http://www.cuvalles.udg.mx/academiainformatica/pags/cursos/segundo/CC101%20%20%20%20Taller%20Int.%20Comp.pdf>
- 95.- J. C. R. Licklider." Man-Computer Symbiosis" IRE Transactions on Human Factors in Electronics, volume HFE-1, pages 4-11, March 1960, <http://groups.csail.mit.edu/medg/people/psz/Licklider.html>
- 96.- T. Berners-Lee, "World Wide Web", HyperText and CERN. Proposal for a HyperText Project, noviembre 1990, <http://www.w3.org/Proposal.htm>
- 97.- Barzanallana, Rafael, "Historia de la Informática", Asignatura Introducción a la Informática. Universidad de Murcia, capítulo 4, agosto, 2013, <http://www.um.es/docencia/barzana/II/li04.html>
- 98.- Ramírez, Oscar I., "Télex", Teleinformatica, UAT. Febrero 2012, <http://teleinformaticauatiroel.blogspot.mx/2012/02/un-actual-por-la-lengua-original-un.html>

- 99.- Costigan, Daniel M., "Fax", The Principles and Practice of Facsimile Communication. Chilton Book Company, 1971, pp 112-114, 213, 239, <http://es.wikipedia.org/wiki/Fax>
100. Huidobro, José M., "El teléfono de los orígenes a la actualidad". Colegio Oficial Ingenieros de Telecomunicación, septiembre 2013, [http://www.coit.es /foro/pub/ficheros/evolucion\\_del\\_telefono\\_jm\\_huidobro\\_85d6dd7b.pdf](http://www.coit.es/foro/pub/ficheros/evolucion_del_telefono_jm_huidobro_85d6dd7b.pdf)

# **INFORMACION ESTADISTICA**

## INDICE DE GRAFICAS DE INFORMACION ESTADISTICA

1.- Ingresos Tributarios 2004-2012

Cifras corrientes

2.- Ingresos Tributarios 2004-2012

Porcentaje del Producto Interno Bruto

3.- Devoluciones ISR 2005-2012

4.- Costo por peso recaudado 2004-2012

5.- OCDE

Ingresos del Gobierno Federal, 2010

6.- Recursos Humanos

Histórico de personal ocupado 2005-2013

7.- Sentencias definitivas

Juicios

8.- Programa de Administración de Proyectos 2013

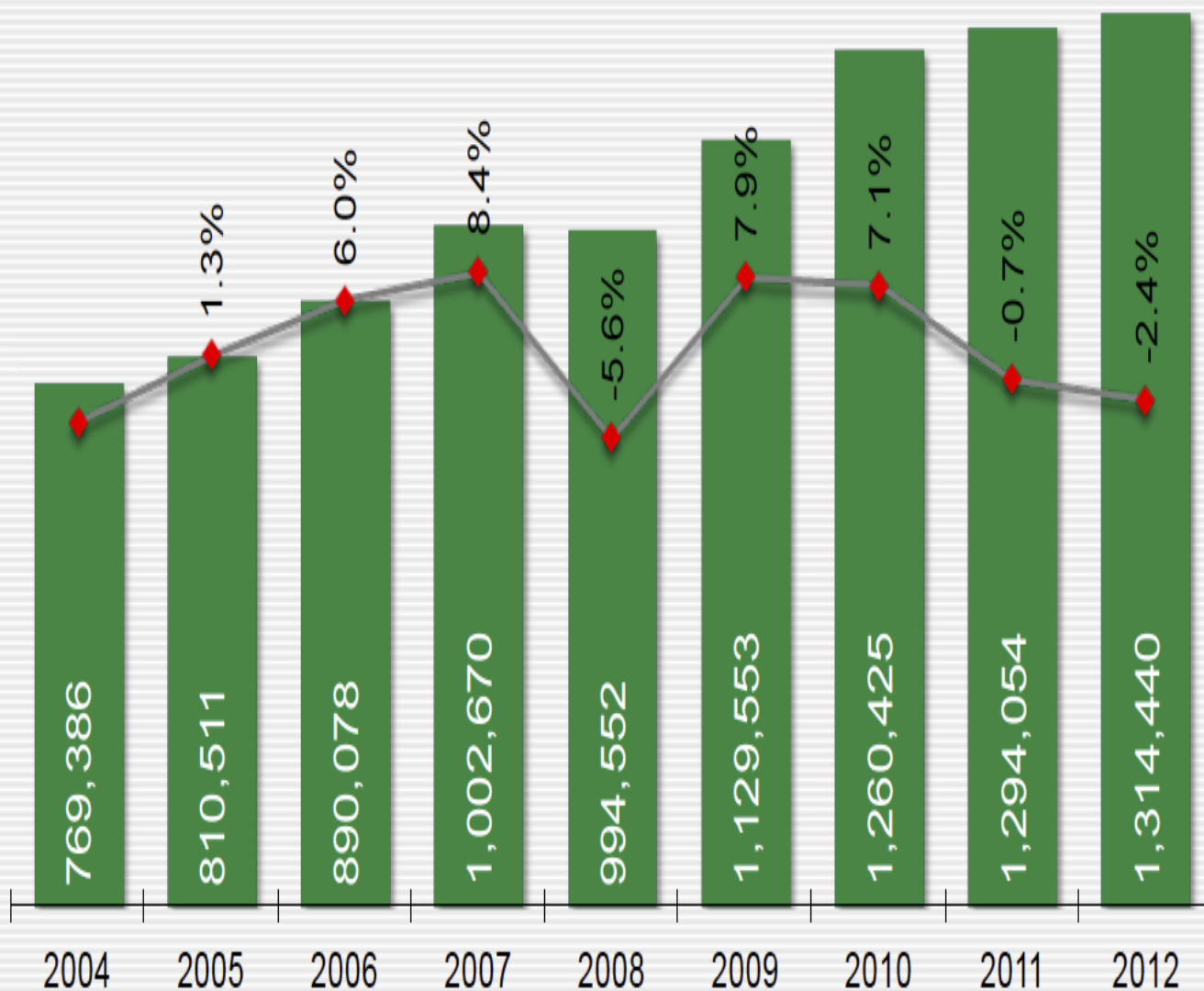
# Ingresos Tributarios Cifras Corrientes



## Histórico Anual

Millones de pesos

◆ Variación real anual



Cifras preliminares sujetas a revisión.

FUENTE: SHCP



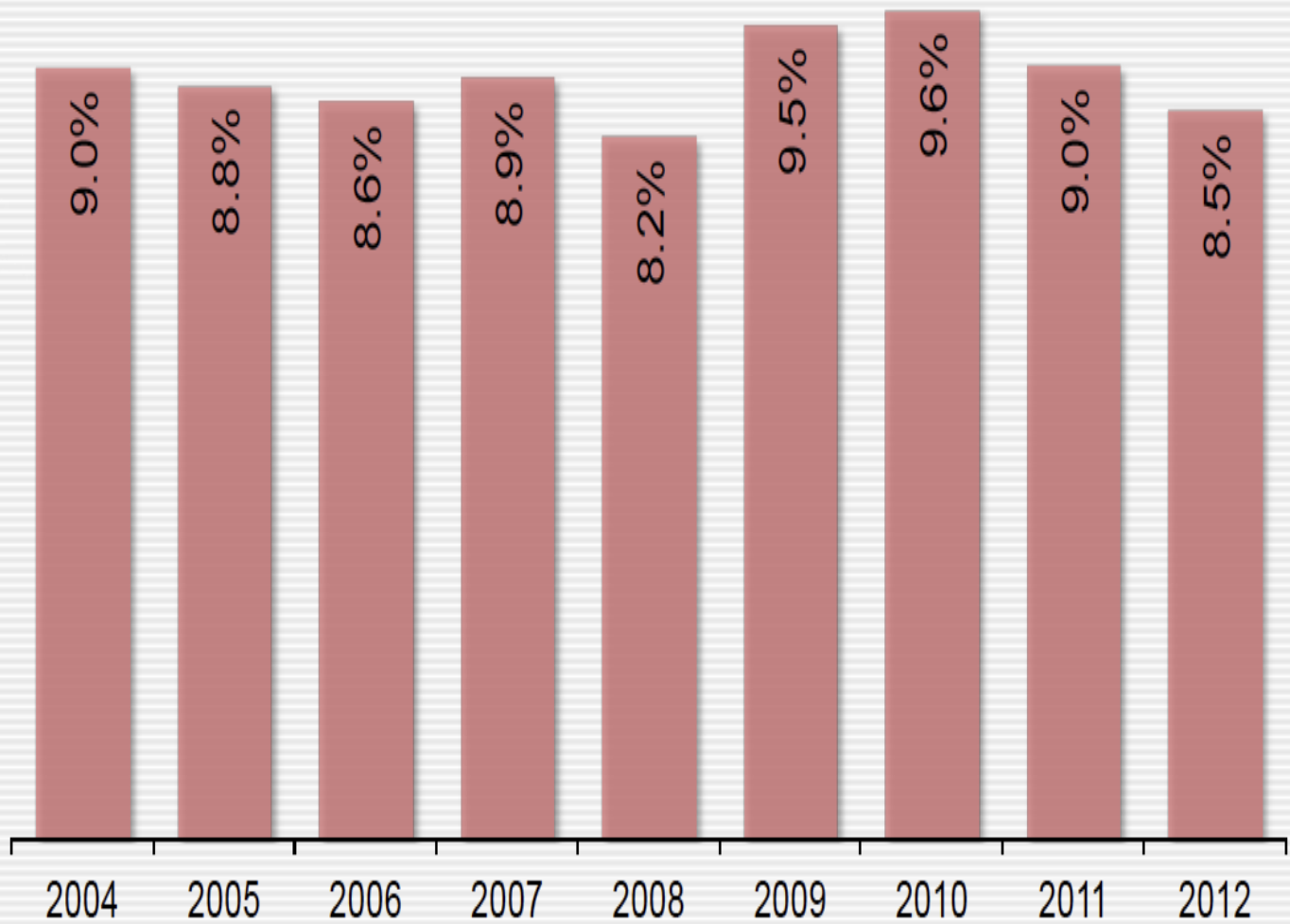
# Ingresos Tributarios

## Porcentaje del PIB



### Histórico Anual

Porcentaje del PIB



Cifras preliminares sujetas a revisión.

FUENTE: Cálculos propios con datos de SHCP e INEGI.

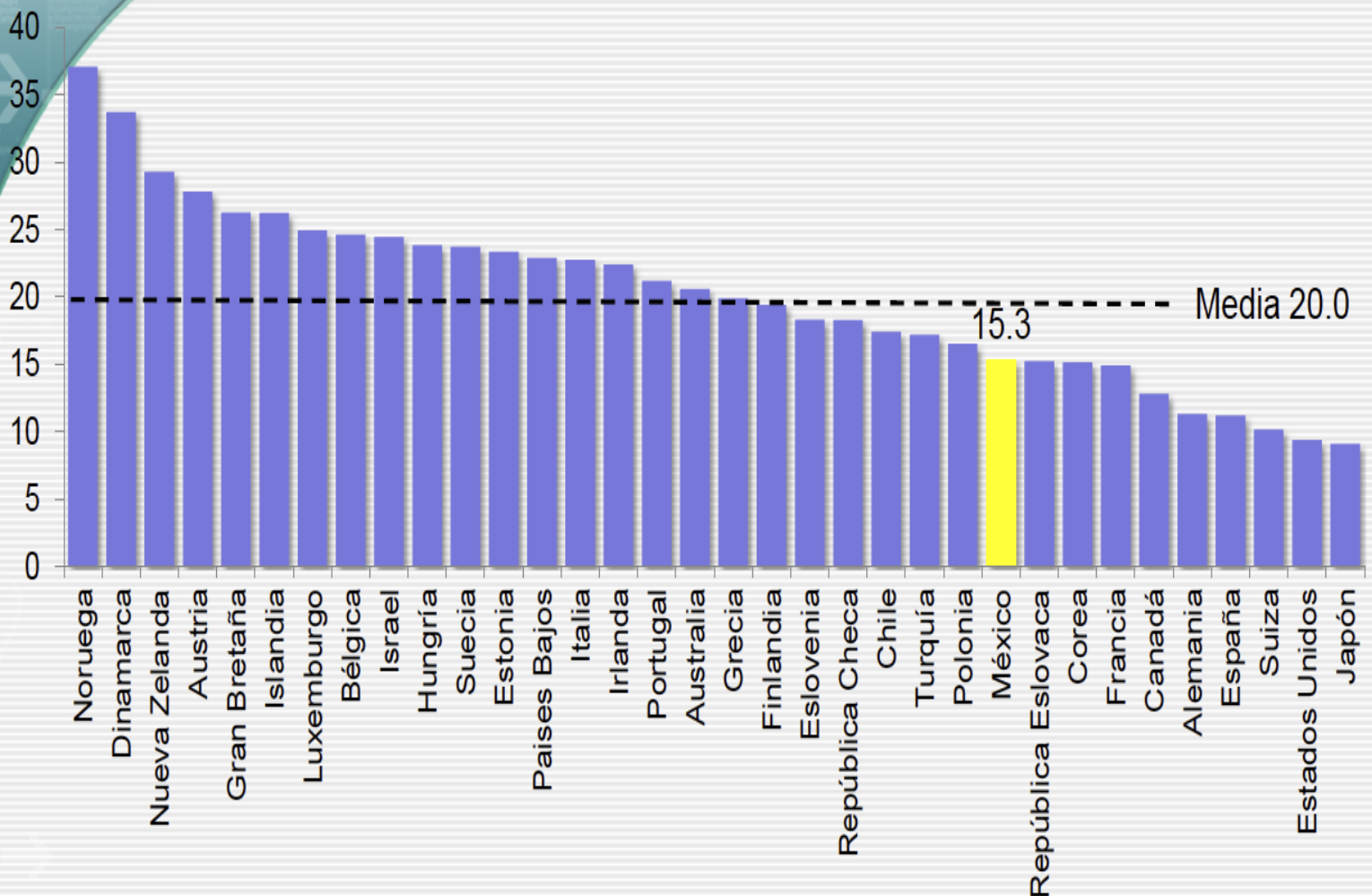






## Ingresos del Gobierno Federal, 2010

## Porcentaje del PIB



Los datos corresponden a los recursos obtenidos por el Gobierno Central / Federal por concepto de impuestos y otros ingresos. No se consideran impuestos locales ni contribuciones a la seguridad social.

En el caso de México incluye Derechos a los Hidrocarburos.

Los valores pueden diferir con los de otras gráficas, debido a las distintas coberturas y metodologías utilizados por la fuente.

FUENTE: Revenue Statistics 1965-2010, OCDE 2011

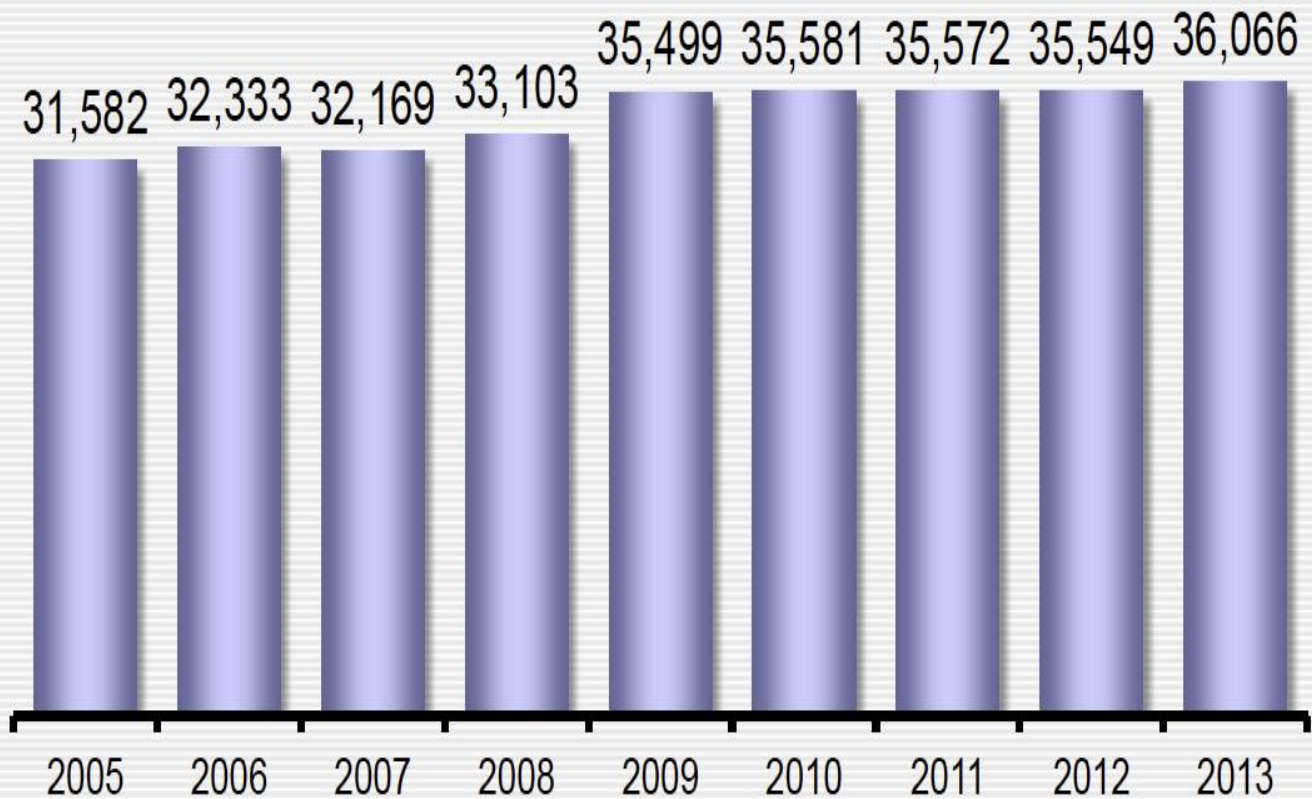
# Recursos Humanos

## Histórico de personal ocupado (2005-2013)



Datos al 30 de junio de cada año

### Empleados



Se reporta personal activo con plaza, por honorarios y eventual.

Cifras preliminares sujetas a revisión.

FUENTE: SAT

## Sentencias definitivas

## Juicios

	Favorables		Desfavorables		Total
		% respecto del total		% respecto del total	
Juicios	19,486	54.8	16,091	45.2	35,577
Monto (millones de pesos)	60,674	61.5	37,965	38.5	98,639

## En materia de comercio exterior

## Operaciones de comercio exterior

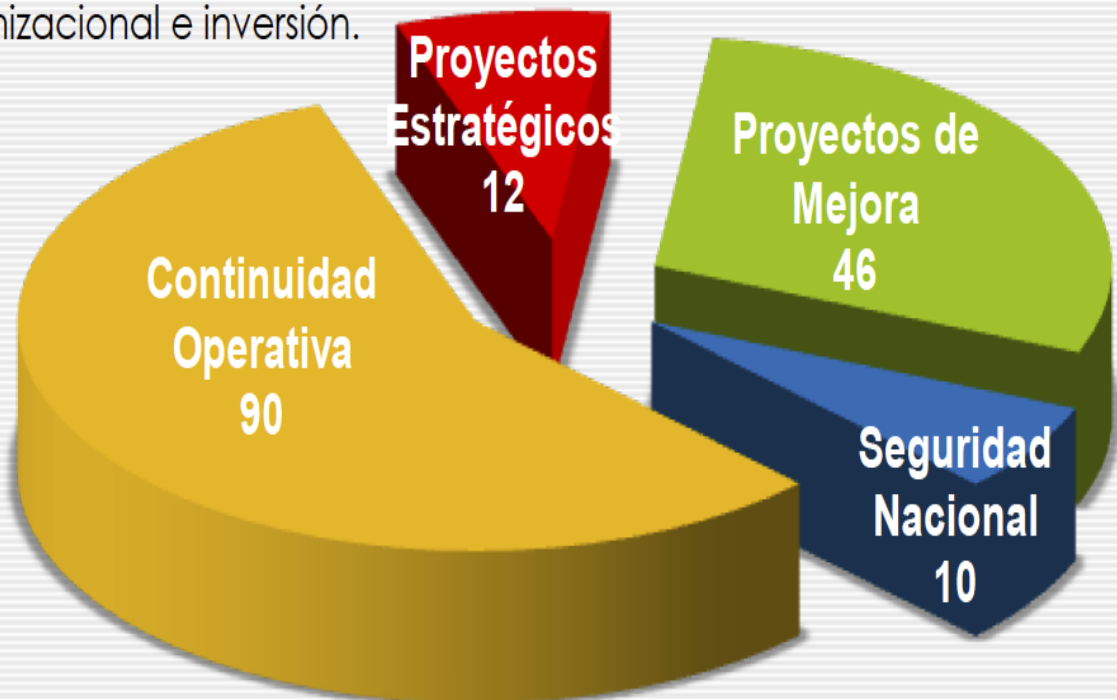
En 2012, la recaudación voluntaria por autodeclaraciones de impuestos de los pasajeros en aeropuertos y fronteras se incrementó en 7.1 por ciento real de 2011 a 2012, al pasar de 631.4 millones a 703.9 millones de pesos. Por su parte, el número de autodeclaraciones que se presentaron aumentó de 1,024,809 a 1,109,620 un total de 84,811 más que en 2011.

## Mejorar procesos clave del ciclo tributario y aduanero



### Programa de Administración de Proyectos

El SAT ha establecido proyectos que han impulsado el logro de sus objetivos planteados los que actualmente se clasifican en cuatro categorías: **Estratégicos**, de **Mejora**, de **Continuidad Operativa** y de **Seguridad Nacional**, de acuerdo con su nivel de impacto, complejidad, cambio de cultura organizacional e inversión.



Para controlar y administrar los avances de los proyectos, se realizó un **Portafolio de Proyectos** que al segundo trimestre de 2013 tiene registrados **158** proyectos, de los cuales 12 son estratégicos, 46 de mejora, 90 de continuidad operativa y 10 de Seguridad Nacional.



**INDICE DEL ANEXO DOCUMENTAL DE DISPOSICIONES FISCALES  
FUNDAMENTO DEL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES POR MEDIOS ELECTRÓNICOS**

1.- Código Fiscal de la Federación

Artículos 1, 6, 17-C a 17-J, 20 y 31

2.- Resolución Miscelánea Fiscal para 2013

Capítulo I.2.11. Presentación de declaraciones para realizar pagos provisionales y definitivos de personas morales

Sección II.2.8.5. Presentación de declaraciones de pagos provisionales y definitivos vía internet de personas físicas y morales

Capítulo I.3.16. De la declaración anual

Sección II.2.8.2. Declaraciones anuales vía internet de personas físicas y morales

Título II.10. Impuesto sobre automóviles nuevos

Capítulo 1.2.5. De los avisos al RFC

Sección II. 2.8.4. Declaración Informativa múltiple vía internet y por medios magnéticos

Sección II.2.8.2. Declaraciones anuales vía internet de personas física y morales



## ANEXO DOCUMENTAL DE DISPOSICIONES FISCALES

### FUNDAMENTO DEL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES POR MEDIOS ELECTRÓNICOS

#### CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

(el énfasis en negritas es nuestro)

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

.....

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

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

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

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

**Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:**

I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

.....

## CAPÍTULO II

### DE LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS

Artículo 17-C.- Tratándose de contribuciones administradas por organismos fiscales autónomos, las disposiciones de este Código en materia de medios electrónicos sólo serán aplicables cuando así lo establezca la ley de la materia.

Artículo 17-D.- Cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, éstos deberán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor, salvo los casos que establezcan una regla diferente. Las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general, podrán autorizar el uso de otras firmas electrónicas.

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 firma electrónica avanzada, expedido por el Servicio de Administración Tributaria 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.

**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.**

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.

Los datos de creación de firmas electrónicas avanzadas podrán ser tramitados por los contribuyentes ante el Servicio de Administración Tributaria o cualquier prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México.

Cuando los datos de creación de firmas electrónicas avanzadas se tramiten ante un prestador de servicios de certificación diverso al Servicio de Administración Tributaria, se requerirá que el interesado previamente comparezca personalmente ante el Servicio de Administración Tributaria para acreditar su identidad. En ningún caso los prestadores de servicios de certificación autorizados por el Banco de México podrán emitir un certificado sin que previamente cuenten con la comunicación del Servicio de Administración Tributaria de haber acreditado al interesado, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto expida. A su vez, el prestador de servicios deberá informar al Servicio de Administración Tributaria el código de identificación único del certificado asignado al interesado.

La comparecencia de las personas físicas a que se refiere el párrafo anterior, no podrá efectuarse mediante apoderado o representante legal. Únicamente para los efectos de tramitar la firma electrónica avanzada de las personas morales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19-A de este Código, se requerirá el poder previsto en dicho artículo.

La comparecencia previa a que se refiere este artículo también deberá realizarse cuando el Servicio de Administración Tributaria proporcione a los interesados los certificados, cuando actúe como prestador de servicios de certificación.

Los datos de identidad que el Servicio de Administración Tributaria obtenga con motivo de la comparecencia, formarán parte del sistema integrado de registro de población, de conformidad con lo previsto en la Ley General de Población y su Reglamento, por lo tanto dichos datos no quedarán comprendidos dentro de lo dispuesto por los artículos 69 de este Código y 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

Para los efectos fiscales, los certificados tendrán una vigencia máxima de cuatro años, contados a partir de la fecha en que se hayan expedido. Antes de que concluya el periodo de vigencia de un certificado, su titular podrá solicitar uno nuevo. En el supuesto mencionado el Servicio de Administración Tributaria podrá, mediante reglas de carácter general, relevar a los titulares del certificado de la comparecencia personal ante dicho órgano para acreditar su identidad y, en el caso de las personas morales, la representación legal correspondiente, cuando los contribuyentes cumplan con los requisitos que se establezcan en las propias reglas. Si dicho órgano no emite las reglas de carácter general, se estará a lo dispuesto en los párrafos sexto y séptimo de este artículo.

Para los efectos de este Capítulo, el Servicio de Administración Tributaria aceptará los certificados de firma electrónica avanzada que emita la Secretaría de la Función Pública, de conformidad con las facultades que le confieran las leyes para los servidores públicos, así como los emitidos por los prestadores de servicios de certificación que estén autorizados para ello en los términos del derecho federal común, siempre que en ambos casos, las personas físicas titulares de los certificados mencionados hayan cumplido con lo previsto en los párrafos sexto y séptimo de este artículo.

**Artículo 17-E.- Cuando los contribuyentes remitan un documento digital a las autoridades fiscales, recibirán el acuse de recibo que contenga el sello digital. El sello digital es el mensaje electrónico que acredita que un documento digital fue recibido por la autoridad correspondiente y estará sujeto a la misma regulación aplicable al uso de una firma electrónica avanzada. En este caso, el sello digital identificará a la dependencia que recibió el documento y se presumirá, salvo prueba en contrario, que el documento digital fue recibido en la hora y fecha que se consignen en el acuse de recibo mencionado. El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios para que los contribuyentes puedan verificar la autenticidad de los acuses de recibo con sello digital.**

Artículo 17-F.- El Servicio de Administración Tributaria 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 Servicio de Administración Tributaria, que permitan a terceros conocer:

1) Que el certificado fue emitido por el Servicio de Administración Tributaria.

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 firma electrónica avanzada 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 o el alcance de la responsabilidad del Servicio de Administración Tributaria.

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 Servicio de Administración Tributaria, pudiendo hacerlo en forma separada o conjunta con las personas autorizadas en los términos de esta fracción.

Artículo 17-G.- Los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria para ser considerados válidos deberán contener los datos siguientes:

I. La mención de que se expiden como tales. Tratándose de certificados de sellos digitales, se deberán especificar las limitantes que tengan para su uso.

II. El código de identificación único del certificado.

III. La mención de que fue emitido por el Servicio de Administración Tributaria y una dirección electrónica.

IV. Nombre del titular del certificado y su clave del registro federal de contribuyentes.

V. Período de vigencia del certificado, especificando el día de inicio de su vigencia y la fecha de su terminación.

VI. La mención de la tecnología empleada en la creación de la firma electrónica avanzada contenida en el certificado.

VII. La clave pública del titular del certificado.

Cuando se trate de certificados emitidos por prestadores de servicios de certificación autorizados por el Banco de México, que amparen datos de creación de firmas electrónicas que se utilicen para los efectos fiscales, dichos certificados deberán reunir los requisitos a que se refieren las fracciones anteriores, con excepción del señalado en la fracción III. En sustitución del requisito contenido en dicha fracción, el certificado deberá contener la identificación del prestador de servicios de certificación y su dirección electrónica, así como los requisitos que para su control establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

Artículo 17-H.- Los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria quedarán sin efectos cuando:

I. Lo solicite el firmante.

II. Lo ordene una resolución judicial o administrativa.

III. Fallezca la persona física titular del certificado. En este caso la revocación deberá solicitarse por un tercero legalmente autorizado, quien deberá acompañar el acta de defunción correspondiente.

IV. Se disuelvan, liquiden o extingan las sociedades, asociaciones y demás personas morales. En este caso, serán los liquidadores quienes presenten la solicitud correspondiente.

V. La sociedad escidente o la sociedad fusionada desaparezca con motivo de la escisión o fusión, respectivamente. En el primer caso, la cancelación la podrá solicitar cualquiera de las sociedades escindidas; en el segundo, la sociedad que subsista.

VI. Transcurra el plazo de vigencia del certificado.

VII. Se pierda o inutilice por daños, el medio electrónico en el que se contengan los certificados.

VIII. Se compruebe que al momento de su expedición, el certificado no cumplió los requisitos legales, situación que no afectará los derechos de terceros de buena fe.

IX. Cuando se ponga en riesgo la confidencialidad de los datos de creación de firma electrónica avanzada del Servicio de Administración Tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria podrá cancelar sus propios certificados de sellos o firmas digitales, cuando se den hipótesis análogas a las previstas en las fracciones VII y IX de este artículo.

Cuando el Servicio de Administración Tributaria revoque un certificado expedido por él, se anotará en el mismo la fecha y hora de su revocación.

Para los terceros de buena fe, la revocación de un certificado que emita el Servicio de Administración Tributaria, surtirá efectos a partir de la fecha y hora que se dé a conocer la revocación en la página electrónica respectiva del citado órgano.

Las solicitudes de revocación a que se refiere este artículo deberán presentarse de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.

Artículo 17-I.- La integridad y autoría de un documento digital con firma electrónica avanzada o sello digital será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.

Artículo 17-J.- El titular de un certificado emitido por el Servicio de Administración Tributaria, tendrá las siguientes obligaciones:

I. Actuar con diligencia y establecer los medios razonables para evitar la utilización no autorizada de los datos de creación de la firma.

II. Cuando se emplee el certificado en relación con una firma electrónica avanzada, actuar con diligencia razonable para cerciorarse de que todas las declaraciones que haya hecho en relación con el certificado, con su vigencia, o que hayan sido consignados en el mismo, son exactas.

III. Solicitar la revocación del certificado ante cualquier circunstancia que pueda poner en riesgo la privacidad de sus datos de creación de firma.

El titular del certificado será responsable de las consecuencias jurídicas que deriven por no cumplir oportunamente con las obligaciones previstas en el presente artículo.



Artículo 20.- .....

**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. Los contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$2,421,720.00, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$415,150.00, efectuarán el pago de sus contribuciones en efectivo, transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación o cheques personales del mismo banco, siempre que en este último caso, se cumplan las condiciones que al efecto establezca el Reglamento de este Código. 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.**

.....

**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 aquélla con la cual se efectúe el pago.**

Los medios de pago señalados en el séptimo párrafo de este artículo, también serán aplicables a los productos y aprovechamientos.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá autorizar otros medios de pago.

**Artículo 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, formatos electrónicos y con la información que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, enviándolos 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 o el aviso se podrá presentar en medios impresos.**

.....

**En los casos en que las formas para la presentación de las declaraciones y expedición de constancias, que prevengan las disposiciones fiscales, no hubieran sido aprobadas y publicadas en el Diario Oficial de la Federación por las autoridades fiscales a más tardar un mes antes de la fecha en que el contribuyente esté obligado a utilizarlas, los obligados a presentarlas deberán utilizar las últimas formas publicadas por la citada dependencia y, si no existiera forma publicada, las formularán en escrito que contenga su nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del Registro Federal de Contribuyentes, así como el ejercicio y los datos relativos a la obligación que pretendan cumplir; en el caso de que se trate de la obligación de pago, se deberá señalar además el monto del mismo.**

Los formatos electrónicos a que se refiere el primer párrafo de este artículo, se darán a conocer en la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria, los cuales estarán apegados a las disposiciones fiscales aplicables, y su uso será obligatorio siempre que la difusión en la página mencionada se lleve a cabo al menos con un mes de anticipación a la fecha en que el contribuyente esté obligado a utilizarlos.

Los contribuyentes que tengan obligación de presentar declaraciones periódicas de conformidad con las Leyes fiscales respectivas, continuarán haciéndolo en tanto no presenten los avisos que correspondan para los efectos del registro federal de contribuyentes. Tratándose de las declaraciones de pago provisional o mensual, los contribuyentes deberán presentar dichas declaraciones siempre que haya cantidad a pagar, saldo a favor o cuando no resulte cantidad a pagar con motivo de la aplicación de créditos, compensaciones o estímulos. Cuando no exista impuesto a pagar ni saldo a favor por alguna de las obligaciones que deban cumplir, en declaraciones normales o complementarias, los contribuyentes deberán informar a las autoridades fiscales las razones por las cuales no se realiza el pago.

Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, están obligados a formular y presentar a nombre de sus representadas, las declaraciones, avisos y demás documentos que señalen las disposiciones fiscales, en los términos del párrafo primero de este artículo.

**Los contribuyentes a que se refiere el tercer párrafo de este artículo, podrán enviar las solicitudes, declaraciones, avisos, informes, constancias o documentos, que exijan las disposiciones fiscales, por medio del servicio postal en pieza certificada en los casos en que el propio Servicio de Administración Tributaria lo autorice, conforme a las reglas generales que al efecto expida; en este último caso se tendrá como fecha de presentación la del día en el que se haga la entrega a las oficinas de correos.**

En las oficinas a que se refiere este artículo, se recibirán las declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos tal y como se exhiban, sin hacer observaciones ni objeciones. Únicamente se podrá rechazar la presentación cuando deban presentarse a través de medios electrónicos o cuando no contengan el nombre, denominación o razón social del contribuyente, su clave de registro federal de contribuyentes, su domicilio fiscal o no contengan firma del contribuyente o de su representante legal o en los formatos no se cite la clave del registro federal de contribuyentes del contribuyente o de su representante legal o presenten tachaduras o enmendaduras o tratándose de declaraciones, éstas contengan errores aritméticos. En este último caso, las oficinas podrán cobrar las contribuciones que resulten de corregir los errores aritméticos y sus accesorios.

Cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma declaración o aviso y se omita hacerlo por alguna de ellas, se tendrá por no presentada la declaración o aviso por la contribución omitida.

Las personas obligadas a presentar solicitud de inscripción o avisos en los términos de las disposiciones fiscales, podrán presentar su solicitud o avisos complementarios, completando o sustituyendo los datos de la solicitud o aviso original, siempre que los mismos se presenten dentro de los plazos previstos en las disposiciones fiscales.

Cuando las disposiciones fiscales no señalen plazo para la presentación de declaraciones, se tendrá por establecido el de quince días siguientes a la realización del hecho de que se trate.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá facilitar la recepción de pagos de impuestos mediante la autorización de instrucciones anticipadas de pagos.

.....

## **RESOLUCIÓN MISCELANEA FISCAL PARA 2013**

### **Capítulo I.2.11. Presentación de declaraciones para realizar pagos provisionales y definitivos de personas físicas**

#### **Presentación de los pagos provisionales y definitivos**

I.2.11.1. Para los efectos de los artículos 20, séptimo párrafo y 31 del CFF, las personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$2,421,720.00; las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$415,150.00, así como las personas físicas que inicien actividades y que estimen que sus ingresos en el ejercicio serán hasta por dichas cantidades, según corresponda, efectuarán los pagos provisionales o definitivos, incluyendo retenciones, así como sus complementarias, extemporáneas y de corrección fiscal por cada grupo de obligaciones fiscales que tengan la misma periodicidad y la misma fecha de vencimiento legal, de conformidad con el siguiente procedimiento:

I. Acudirán, de preferencia previa cita, ante cualquier ALSC en donde recibirán orientación, para lo cual, es necesario que dichos contribuyentes:

a) Llenen previamente la hoja de ayuda denominada "Bitácora de Declaraciones y Pagos" que se da a conocer en la página de Internet del SAT.

b) Proporcionen la información que se requiera para realizar la declaración de que se trate.

**La captura y envío de la información se realizará en los términos de la Sección II.2.8.5.**

**Al finalizar la captura y el envío de la información se entregará a los contribuyentes el acuse de recibo electrónico de la información recibida, el cual deberá contener, el número de operación, fecha de presentación y el sello digital generado.**

**Cuando exista cantidad a pagar por cualquiera de las obligaciones fiscales manifestadas, el acuse de recibo electrónico contendrá el importe total a pagar y la línea de captura a través de la cual se efectuará el pago, así como la fecha de vigencia de la línea de captura.**

II. El importe a pagar señalado en la fracción anterior, se enterará en la ventanilla bancaria de las instituciones de crédito autorizadas a que se refiere el Anexo 4, rubro D, para lo cual el contribuyente presentará una impresión del acuse de recibo electrónico con sello digital a que se refiere la fracción anterior o bien, únicamente proporcionar a las citadas instituciones de crédito la línea de captura y el importe total a pagar, debiendo efectuar el pago en efectivo o con cheque certificado, de caja personal de la misma institución de crédito ante la cual se efectúa el pago.

Las instituciones de crédito autorizadas entregarán a los contribuyentes el “Recibo Bancario de Pago de Contribuciones Federales” generado por éstas.

Los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo de esta regla, podrán optar por presentar sus declaraciones de conformidad con la Sección II.2.8.5.

Para los efectos del artículo 6, último párrafo del CFF, los contribuyentes a que se refiere este Capítulo, que presenten sus pagos provisionales y definitivos de conformidad con esta regla o que opten por hacerlo vía Internet de acuerdo con la Sección II.2.8.5., podrán variar la presentación, indistintamente, respecto de cada declaración, sin que por ello se entienda que se ha cambiado de opción.

**Se considera que los contribuyentes han cumplido con la obligación de presentar los pagos provisionales o definitivos en los términos de las disposiciones fiscales, cuando hayan presentado la información por los impuestos declarados a que se refiere la fracción I de esta regla en la página de Internet del SAT y hayan efectuado el pago en los casos en que exista cantidad a pagar por cualquiera de los impuestos señalados, de conformidad con la fracción II anterior. Cuando no exista cantidad a pagar, se considera cumplida la obligación citada cuando se haya cumplido con lo dispuesto en la fracción I de esta regla.**

Los contribuyentes que deban presentar declaraciones complementarias, deberán hacerlo en los términos del presente Capítulo, sin que puedan cambiar de opción.

#### **Sección II.2.8.5. Presentación de declaraciones de pagos provisionales y definitivos vía Internet de personas físicas y morales**

##### **Procedimiento para presentar declaraciones de pagos provisionales y definitivos de impuestos mediante transferencia electrónica de fondos**

II.2.8.5.1. Para los efectos de los artículos 20, séptimo párrafo y 31, primer párrafo del CFF y 53 de su Reglamento, las personas físicas y morales realizarán la presentación de los pagos provisionales o definitivos del ISR, IETU, IVA o IEPS, así como retenciones, por medio de la página de Internet del SAT, de conformidad con el procedimiento siguiente:

I. Ingresarán al “Servicio de declaraciones y pagos”, “Presentación de Declaraciones”, contenido en la página de Internet del SAT. Para tal efecto, el contribuyente deberá proporcionar su CIECF o FIEL generadas a través de los desarrollos electrónicos del SAT.

**II. Seleccionarán el periodo a declarar y el tipo de declaración, pudiendo optar por llenar los datos solicitados en el programa directamente en línea o hacerlo fuera de línea.**

**III. El programa automáticamente mostrará las obligaciones registradas en el RFC del contribuyente correspondientes al periodo seleccionado, así como el listado completo de obligaciones fiscales. En los casos en que el contribuyente deba presentar declaraciones derivadas de obligaciones no registradas, el programa le mostrará un mensaje para que presente el aviso al RFC que corresponda en los términos de los capítulos II.2.3. y II.2.4., previamente al envío de su declaración.**

Cuando el programa muestre obligaciones fiscales distintas a las manifestadas por el contribuyente ante el RFC, se deberá realizar la aclaración respectiva por Internet o acudir ante cualquier Módulo de Servicios Tributarios para efectuarla, debiendo entre tanto, cumplir con las obligaciones fiscales a que se encuentre sujeto.

IV. Para el llenado de la declaración se capturarán los datos habilitados por el programa citado. El sistema, a elección del contribuyente, podrá realizar en forma automática los cálculos aritméticos o, en su caso, se podrán capturar los datos de forma manual.

En el caso de declaraciones complementarias o de corrección fiscal que correspondan a pagos provisionales o definitivos presentados de conformidad con este capítulo, el programa desplegará los datos de la declaración anterior que se complementa o corrige.

**V. Concluida la captura, se enviará la declaración a través de la página de Internet del SAT. El citado órgano desconcentrado enviará a los contribuyentes por la misma vía, el acuse de recibo electrónico de la información recibida, el cual contendrá, entre otros, el número de operación, fecha de presentación y el sello digital generado por dicho órgano.**

Cuando exista cantidad a pagar, por cualquiera de las obligaciones fiscales manifestadas, el acuse de recibo electrónico, incluirá el importe total a pagar y la línea de captura a través de la cual se efectuará el pago, así como la fecha de vigencia de la línea de captura.

VI. El importe total a pagar señalado en la fracción anterior, deberá cubrirse por transferencia electrónica de fondos mediante pago con línea de captura vía Internet, en la página de Internet de las instituciones de crédito autorizadas a que se refiere el Anexo 4, rubro D.

Las instituciones de crédito autorizadas enviarán a los contribuyentes, por la misma vía, el "Recibo Bancario de Pago de Contribuciones Federales" generado por éstas.

**Se considera que los contribuyentes han cumplido con la obligación de presentar los pagos provisionales o definitivos, en los términos de las disposiciones fiscales, cuando hayan presentado la información a que se refiere la fracción V de esta regla en la página de Internet del SAT por los impuestos declarados y hayan efectuado el pago de conformidad con la fracción VI anterior, en los casos en los que exista cantidad a pagar por cualquiera de los impuestos citados. Cuando no exista cantidad a pagar, se considera cumplida la obligación citada cuando haya cumplido con lo dispuesto en las fracciones I, II, III, IV y V primer párrafo de esta regla.**

Los contribuyentes que deban presentar declaraciones complementarias, deberán hacerlo en los términos del presente capítulo, sin que puedan cambiar de opción.

Lo dispuesto en esta regla, se aplicará en las fechas y para los diversos sectores que se den a conocer conforme al calendario que se publique en la página de Internet del SAT."

## **Capítulo I.3.16. De la declaración anual**

### **Tarifas para el cálculo de los ejercicios fiscales de 2012 y 2013**

“I.3.16.1. Para los efectos de los artículos 116 y 177 de la Ley del ISR, la tarifa para el cálculo del impuesto correspondiente a los ejercicios fiscales de 2012 y 2013, se dan a conocer en el Anexo 8.

### **Presentación de la declaración anual por intereses**

I.3.16.2. Para los efectos del artículo 161, fracción II de la Ley del ISR, las personas físicas que únicamente perciban ingresos acumulables de los señalados en el Título IV, Capítulo VI de la citada Ley, cuyos intereses reales en el ejercicio excedan de un monto de \$100,000.00, a que se refiere el artículo 160, segundo párrafo de la Ley del ISR, deberán presentar la declaración anual a través de la página de Internet del SAT, generando el archivo electrónico correspondiente mediante la utilización del Programa para Presentación de Declaraciones Anuales de las Personas Físicas (DeclaraSAT), o mediante la forma oficial 13 “Declaración del ejercicio. Personas físicas”.

Las personas físicas que además de los ingresos mencionados en el párrafo anterior, obtengan ingresos de los señalados en otros capítulos del Título IV de la Ley del ISR y se encuentren obligadas a presentar la declaración anual a que se refiere el artículo 175 de la Ley del ISR, quedan relevadas de presentar el aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones ante el RFC por los ingresos de intereses, siempre que se encuentren inscritas en el RFC por esos otros ingresos.

**I.3.16.3. Para los efectos del artículo 175, primer párrafo de la Ley del ISR, la declaración anual correspondiente al ejercicio fiscal de 2012, que presenten las personas físicas vía Internet, ventanilla bancaria o ante cualquier ALSC, en los meses de febrero o marzo de 2013, se considerará presentada el 1 de abril de dicho año, siempre que la misma contenga la información y demás requisitos que se establecen en las disposiciones fiscales vigentes.**



## **Declaración anual por salarios y otros conceptos asimilados**

**II.2.8.3.2. Las personas físicas que únicamente obtengan ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado y conceptos asimilados, establecidos en el Capítulo I, Título IV de la Ley del ISR, para presentar su declaración anual del ISR podrán utilizar la forma oficial 13-A “Declaración del ejercicio. Personas físicas. Sueldos, salarios y conceptos asimilados”.**

**Las personas físicas que obtengan ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado y conceptos asimilados establecidos en el Capítulo I, Título IV de la Ley del ISR, que además de dichos ingresos perciban ingresos por: enajenación de bienes, por adquisición de bienes e intereses establecidos en los capítulos IV, V y VI del Título IV de la Ley del ISR, respectivamente y la suma de todos los ingresos del ejercicio sea hasta de \$400,000.00, presentarán declaración anual mediante la forma oficial 13 de conformidad con la regla II.2.8.3.1.**

Las personas físicas que obtengan ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado y conceptos asimilados establecidos en el Capítulo I, Título IV de la Ley del ISR, que además de dichos ingresos perciban ingresos de los señalados en otros capítulos de la Ley citada y la suma de todos sus ingresos del ejercicio excedan de \$400,000.00, presentarán declaración anual de conformidad con lo establecido en la regla II.2.8.2.1.

Asimismo, en los casos en que una persona física en su calidad de representante legal de un menor de edad o de un albacea, tenga que presentar la declaración del ejercicio del menor o por defunción del obligado, según corresponda, presentarán la misma mediante la forma oficial 13 del Anexo 1 de conformidad con la regla II.2.8.3.1., no obstante que el obligado o menor obtengan otros ingresos de los establecidos en el Título IV de la Ley del ISR por montos mayores a los \$400,000.00,

## Opción de presentación de declaraciones anuales de personas físicas

**II.2.8.3.3.** Para los efectos de las reglas I.3.16.2. y II.2.8.3.2., las personas físicas que estén obligadas al pago del IETU o requieran acreditar el IDE, deberán presentar su declaración anual del ejercicio 2012 a través de Internet, utilizando el programa electrónico DeclaraSAT 2013, que podrán obtener a través de la página de Internet del SAT. Asimismo, para la presentación de la declaración anual del ejercicio 2013 a través de Internet, se deberá contar con la CIECF o la FIEL vigentes.

Las personas físicas que no estén obligadas al pago del IETU y no requieran acreditar el IDE podrán seguir utilizando las formas oficiales 13 “Declaración del ejercicio. Personas físicas” o 13-A “Declaración del ejercicio. Personas físicas. Sueldos, salarios y conceptos asimilados”, publicadas en el Anexo 1, siempre que cumplan con los requisitos previstos en la regla II.2.8.3.2.

## Sección II.2.8.2. Declaraciones anuales vía Internet de personas físicas y morales

**Procedimiento para la presentación vía Internet de las declaraciones anuales de contribuciones federales**

**II.2.8.2.1.** Para los efectos de los artículos 20, séptimo párrafo y 31, primer párrafo del CFF, las personas físicas y morales, incluidas las personas morales que tributen en el Título III de la Ley del ISR, presentarán vía Internet las declaraciones anuales correspondientes al ejercicio fiscal del ISR, IETU, Impuesto al Activo o que requieran acreditamiento de IDE, incluyendo sus complementarias, extemporáneas y de corrección fiscal, ante las instituciones de crédito que se encuentren autorizadas en el Anexo 4, rubro B, debiendo observar el siguiente procedimiento:

I. Obtendrán, según sea el caso, el Programa para Presentación de Declaraciones Anuales (DEM), tratándose de personas morales o el Programa para Presentación de Declaraciones Anuales de las Personas Físicas (DeclaraSAT 2013), en la página de Internet del SAT o en dispositivos ópticos (CD), ante cualquier ALSC.

II. Capturarán los datos solicitados en los programas citados en la fracción anterior correspondientes a las obligaciones fiscales a que estén sujetos, siguiendo los instructivos de cada programa y debiendo manifestar bajo protesta de decir verdad que los datos asentados son ciertos.

III. Concluida la captura, se firmará la declaración y se enviará al SAT vía Internet. El citado órgano desconcentrado enviará a los contribuyentes por la misma vía, el acuse de recibo electrónico, el cual deberá contener el número de operación, fecha de presentación y el sello digital generado por dicho órgano.

IV. En el caso de que exista impuesto a cargo por cualquiera de los impuestos manifestados, los contribuyentes además deberán acceder a la página de Internet de las instituciones de crédito autorizadas a que se refiere el Anexo 4, rubro B, para efectuar su pago, debiendo capturar a través de los desarrollos electrónicos, los datos correspondientes a los impuestos por los que se tenga cantidad a cargo, así como el número de operación y fecha de presentación contenidos en el acuse de recibo electrónico a que se refiere la fracción III de la presente regla, debiendo además efectuar el pago de los impuestos citados mediante transferencia electrónica de fondos, manifestando bajo protesta de decir verdad que el pago que se realiza corresponde a la información de la declaración relativa al impuesto y ejercicio, previamente enviada al SAT conforme a la fracción III de esta regla.

V. En el caso de que no exista impuesto a cargo, se estará únicamente a las fracciones I, II y III de esta regla.

Las instituciones de crédito autorizadas enviarán a los contribuyentes por la misma vía, el recibo bancario de pago de contribuciones, productos y aprovechamientos federales con sello digital generado por éstas, que permita autenticar la operación realizada.

Se considera que los contribuyentes han cumplido con la obligación de presentar declaración anual en los términos de las disposiciones fiscales correspondientes, cuando hayan presentado la información a que se refiere la fracción III de esta regla en la página de Internet del SAT por los impuestos a que esté afecto y que acrediten su cumplimiento con el acuse de recibo que contenga la cadena original y el sello digital que emita el SAT, así como en los casos en los que exista cantidad a su cargo, hayan efectuado el pago de conformidad con la fracción V anterior, y que acrediten su cumplimiento con el recibo bancario de pago de contribuciones, productos y aprovechamientos federales que contenga la cadena original y el sello digital que emita la institución de crédito autorizada.

**Las personas morales que tributan conforme al Título III de la Ley del ISR, obligadas a presentar la declaración del ejercicio o a efectuar pagos en los términos de los artículos 93, último párrafo, 95, último párrafo y 194 de la Ley del ISR, estarán a lo dispuesto en esta sección y la sección II.2.8.5., según corresponda.**

### **Sección II.2.8.3. Opción de presentación de declaraciones anuales de personas físicas**

#### **Opción para la presentación de declaraciones anuales vía Internet y realización de pago por ventanilla bancaria**

**II.2.8.3.1. Para los efectos del artículo 20, séptimo párrafo del CFF, las personas físicas cuando les resulte impuesto a cargo en lugar de aplicar el procedimiento establecido en la sección II.2.8.2., podrán optar por presentar las declaraciones anuales correspondientes al ejercicio fiscal de 2012 del ISR e IETU o que requieran acreditar IDE, incluyendo sus complementarias, extemporáneas y de corrección fiscal, utilizando el programa DeclaraSAT 2013 y el pago correspondiente lo podrán efectuar con las hojas de ayuda que emite el propio sistema, previo envío de la declaración por Internet.**

El pago se realizará ante las ventanillas bancarias de las instituciones de crédito autorizadas a que se refiere el Anexo 4, rubro B en efectivo o con cheque certificado, de caja o personal de la misma institución de crédito ante la cual se efectúa el pago.

**Se considera que los contribuyentes han cumplido con la obligación de presentar las declaraciones anuales del ISR e IETU, cuando hubiesen realizado el envío de la información y efectuado el pago a que se refiere esta regla.**

Cuando no exista cantidad a pagar por la totalidad de los impuestos a que se esté afecto, aun cuando por alguno o la totalidad de dichos impuestos exista saldo a favor, o se encuentre en los supuestos establecidos en la regla II.2.8.3.2., los contribuyentes podrán presentar la forma oficial 13 "Declaración del ejercicio. Personas físicas" ante la ALSC que corresponda a su domicilio fiscal o ante la ventanilla bancaria de las instituciones de crédito autorizadas a que se refiere el Anexo 4, rubro A, debiendo recabar el sello de la oficina receptora.

Se considera que no existe cantidad a pagar, cuando derivado de la aplicación del subsidio para el empleo, compensaciones o estímulos fiscales contra el impuesto a pagar, dé como resultado cero a pagar.

## **Declaración anual por salarios y otros conceptos asimilados**

**II.2.8.3.2. Las personas físicas que únicamente obtengan ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado y conceptos asimilados, establecidos en el Capítulo I, Título IV de la Ley del ISR, para presentar su declaración anual del ISR podrán utilizar la forma oficial 13-A “Declaración del ejercicio. Personas físicas. Sueldos, salarios y conceptos asimilados”.**

Las personas físicas que obtengan ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado y conceptos asimilados establecidos en el Capítulo I, Título IV de la Ley del ISR, que además de dichos ingresos perciban ingresos por: enajenación de bienes, por adquisición de bienes e intereses establecidos en los capítulos IV, V y VI del Título IV de la Ley del ISR, respectivamente y la suma de todos los ingresos del ejercicio sea hasta de \$400,000.00, presentarán declaración anual mediante la forma oficial 13 de conformidad con la regla II.2.8.3.1.

Las personas físicas que obtengan ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado y conceptos asimilados establecidos en el Capítulo I, Título IV de la Ley del ISR, que además de dichos ingresos perciban ingresos de los señalados en otros capítulos de la Ley citada y la suma de todos sus ingresos del ejercicio excedan de \$400,000.00, presentarán declaración anual de conformidad con lo establecido en la regla II.2.8.2.1.

Asimismo, en los casos en que una persona física en su calidad de representante legal de un menor de edad o de un albacea, tenga que presentar la declaración del ejercicio del menor o por defunción del obligado, según corresponda, presentarán la misma mediante la forma oficial 13 del Anexo 1 de conformidad con la regla II.2.8.3.1., no obstante que el obligado o menor obtengan otros ingresos de los establecidos en el Título IV de la Ley del ISR por montos mayores a los \$400,000.00,

## **Opción de presentación de declaraciones anuales de personas físicas**

**II.2.8.3.3.** Para los efectos de las reglas I.3.16.2. y II.2.8.3.2., las personas físicas que estén obligadas al pago del IETU o requieran acreditar el IDE, deberán presentar su declaración anual del ejercicio 2012 a través de Internet, utilizando el programa electrónico DeclaraSAT 2013, que podrán obtener a través de la página de Internet del SAT. Asimismo, para la presentación de la declaración anual del ejercicio 2013 a través de Internet, se deberá contar con la CIECF o la FIEL vigentes.

Las personas físicas que no estén obligadas al pago del IETU y no requieran acreditar el IDE podrán seguir utilizando las formas oficiales 13 “Declaración del ejercicio. Personas físicas” o 13-A “Declaración del ejercicio. Personas físicas. Sueldos, salarios y conceptos asimilados”, publicadas en el Anexo 1, siempre que cumplan con los requisitos previstos en la regla II.2.8.3.2.

## **Título II.10. Impuesto sobre automóviles nuevos**

### **Formas para el pago provisional y definitivo del ISAN**

**II.10.1.** Para los efectos del artículo 4 de la Ley Federal del ISAN, los pagos provisionales y del ejercicio por dicho impuesto que se realizan a través de las formas oficiales 11 “Pago provisional del impuesto sobre automóviles nuevos” y 14 “Declaración del ejercicio del impuesto sobre automóviles nuevos” contenidas en el Anexo 1, rubro A, numeral 4, los contribuyentes los podrán enterar a través de las aplicaciones o medios electrónicos que dispongan las entidades federativas, siempre que las aplicaciones y medios citados cuenten con los requisitos mínimos contenidos en dichas formas oficiales.”

### **Capítulo I.2.5. De los avisos al RFC**

I.2.5.1. Para los efectos de los artículos 9, último párrafo del CFF y 25, fracción XVII de su Reglamento, las personas morales que tributen conforme al Título III de la Ley del ISR y los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente tendrán por cumplida la obligación de presentar el aviso de cambio de residencia fiscal, cuando presenten el de cancelación en el RFC por cese total de operaciones y el motivo de la cancelación al citado registro sea por el cambio de residencia fiscal.

Para los efectos del párrafo anterior, el aviso se presentará de conformidad con la ficha de trámite 82/CFF denominada “Aviso de cancelación en el RFC por cese total de operaciones” contenida en el Anexo 1-A.

### **Aviso de cambio de residencia fiscal de personas físicas**

I.2.5.2. Para los efectos de los artículos 9, último párrafo del CFF, 25, fracción XVII y 26, fracción XIV de su Reglamento, las personas físicas que cambien de residencia fiscal, tendrán por cumplida la obligación de presentar el aviso de cambio de residencia fiscal, cuando:

I. En caso de suspensión total de actividades para efectos fiscales en el país, presenten el aviso de suspensión de actividades indicando dentro del mismo que es por cambio de residencia fiscal, de conformidad con lo establecido en la ficha de trámite 74/CFF denominada "Aviso de suspensión de actividades vía Internet o en salas de Internet de las ALSC" contenida en el Anexo 1-A.

II. En caso de continuar con actividades para efectos fiscales en el país, presenten aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones de conformidad con lo establecido en la ficha de trámite 72/CFF denominada "Aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones vía Internet ó en salas de Internet de las ALSC" contenida en el Anexo 1-A.

### **Cambio de residencia fiscal de personas morales**

I.2.5.3. Para los efectos del artículo 27 del CFF, en relación con los artículos 9, último párrafo de dicho ordenamiento y 12 de la Ley del ISR, las personas morales que tributen conforme al Título II de la misma, que cambien de residencia fiscal en los términos de las disposiciones fiscales, tendrán por cumplida la obligación de presentar el aviso de cambio de residencia fiscal a que se refiere el artículo 25, fracción XVII del Reglamento del CFF, cuando presenten los avisos de inicio de liquidación o de cancelación en el RFC por liquidación total del activo, de conformidad con las fichas de trámite 86/CFF "Aviso de Inicio de liquidación" y 83/CFF "Aviso de cancelación en el RFC por liquidación total de activo", contenidas en el Anexo 1-A e incorporen el testimonio notarial del acta de asamblea en la que conste el cambio de residencia que contenga los datos de inscripción ante el registro correspondiente.

### **Declaraciones Informativas del IDE por parte de las Instituciones del sistema financiero**

I.7.15. Para los efectos del artículo 4, fracciones III y VII de la Ley del IDE, las instituciones del sistema financiero que no reciban depósitos en efectivo o cuando los que reciban sean inferiores a los 15 mil pesos mensuales, por cliente, deberán presentar en los plazos y términos señalados en el Reglamento del CFF y el Anexo 1-A, aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones en el RFC, en el que se informe dicha circunstancia.

**Las instituciones a que se refiere el párrafo anterior, deberán igualmente manifestar mediante aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones al RFC, cuando comiencen a recibir depósitos en efectivo superiores a los 15 mil pesos mensuales por cliente en los plazos y términos señalados en el Reglamento del CFF y el Anexo 1-A.**

Tratándose de instituciones del sistema financiero que durante uno o varios meses no recauden IDE, ni tengan IDE pendiente de recaudar, deberán informar mensualmente mediante la forma electrónica denominada IDE-M “Declaración informativa mensual del impuesto a los depósitos en efectivo”, sin operaciones, por el periodo de que se trate.

Las instituciones que a la fecha de presentación del aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones al RFC a que se refiere el primer párrafo de ésta regla, tengan IDE pendiente de recaudar, deberán continuar presentando las declaraciones informativas mensuales del IDE, hasta la correspondiente al mes en que recauden en su totalidad el impuesto pendiente, o bien, hasta la correspondiente al mes de diciembre del ejercicio de que se trate cuando no haya sido posible efectuar la recaudación del citado impuesto. En todo caso deberá presentarse además la declaración informativa anual del IDE.



### **Declaración informativa de clientes y proveedores**

II.2.8.4.3. Para los efectos de los artículos 31 del CFF y 86, fracción VIII, 101, fracción V y 133, fracción VII de la Ley del ISR, los contribuyentes que se encuentren obligados a presentar la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario inmediato anterior con los proveedores y con los clientes, deberán presentar dicha información ante la ALSC que corresponda a su domicilio fiscal, en unidad de memoria extraíble (USB) o en CD, los que serán devueltos al contribuyente después de realizar las validaciones respectivas.

Tratándose de personas morales deberán presentar en todos los casos la información en los términos de la presente regla.

Para los efectos de esta regla, la información de clientes y proveedores que deberá presentarse, será aquella cuyo monto anual sea igual o superior a \$50,000.00.

### **Sección II.2.8.4. Declaración Informativa Múltiple vía Internet y por medios magnéticos**

#### **Medios para presentar la declaración informativa múltiple**

II.2.8.4.1. Para los efectos del artículo 31, primer párrafo del CFF y de los artículos 84, fracción III, primer párrafo; 86, fracciones IV, VII, IX, X, XIII, XIV, inciso c); y XVI, 101, fracciones V, última oración, VI, incisos a) y b) y párrafo tercero; 118, fracción V; 133, fracciones VI, segundo párrafo, VII, IX y X; 134, primer párrafo; 143, último párrafo; 144, último párrafo; 161, último párrafo; 164, fracción IV; 170, séptimo párrafo y 214, primer párrafo de la Ley del ISR; 32, fracción V de la Ley del IVA y artículo octavo, fracción III, inciso e) del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y se establece el Subsidio para el Empleo”, publicado en el DOF el 1 de octubre de 2007, los contribuyentes obligados a presentar la información a que se refieren las disposiciones citadas, correspondiente al ejercicio fiscal de que se trate, incluyendo la información complementaria y extemporánea de éstas, deberán efectuarla a través de la Declaración Informativa Múltiple y anexos que la integran, vía Internet o en medios magnéticos, observando el procedimiento siguiente:

I. Obtendrán el programa para la presentación de la Declaración Informativa Múltiple correspondiente al ejercicio fiscal de que se trate, en la página de Internet del SAT u opcionalmente podrán obtener dicho programa en medios magnéticos en la ALSC que corresponda a su domicilio fiscal.

II. Una vez instalado el programa, capturarán los datos generales del declarante, así como la información solicitada en cada uno de los anexos correspondientes, que deberá proporcionarse de acuerdo a las obligaciones fiscales a que estén sujetos, generándose un archivo que presentarán vía Internet o a través de medios magnéticos, de conformidad con lo establecido en esta regla.

Los contribuyentes podrán presentar opcionalmente cada uno de los anexos contenidos en el programa para la presentación de la Declaración Informativa Múltiple, según estén obligados, en forma independiente, conforme a la fecha en que legalmente deben cumplir con dicha obligación, acompañando invariablemente al anexo que corresponda, la información relativa a los datos generales del declarante y resumen global contenidos en el programa citado.

III. En el caso de que hayan sido capturados hasta 1000 anexos (registros), el archivo con la información se presentará a través de la página de Internet del SAT. El SAT enviará a los contribuyentes por la misma vía, el acuse de recibo electrónico, el cual deberá contener el número de operación, fecha de presentación y el sello digital generado por dicho órgano.

IV. En el caso de que por la totalidad de los anexos hayan sido capturados más de 1000 registros, deberán presentar la información ante cualquier ALSC, en unidad de memoria extraíble (USB) o en CD, los que serán devueltos al contribuyente después de realizar las validaciones respectivas.

### **Presentación de la declaración informativa**

II.2.8.4.2. Para los efectos del artículo 31 del CFF, los contribuyentes o retenedores que conforme a las disposiciones fiscales deban presentar alguna declaración informativa o aviso de los que se relacionan en el Anexo 1, deberán estar a lo siguiente:

I. Si la declaración informativa se elabora mediante medios magnéticos, deberá presentarse en los módulos de servicios tributarios de la ALSC que corresponda a su domicilio fiscal.

II. Las declaraciones informativas que se formulen a través de la forma oficial aprobada o aviso, se presentarán en la ALSC que corresponda a su domicilio fiscal o podrán ser enviadas, igualmente a dicha administración, por medio del servicio postal en pieza certificada.

### **Declaración informativa de clientes y proveedores**

II.2.8.4.3. Para los efectos de los artículos 31 del CFF y 86, fracción VIII, 101, fracción V y 133, fracción VII de la Ley del ISR, los contribuyentes que se encuentren obligados a presentar la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario inmediato anterior con los proveedores y con los clientes, deberán presentar dicha información ante la ALSC que corresponda a su domicilio fiscal, en unidad de memoria extraíble (USB) o en CD, los que serán devueltos al contribuyente después de realizar las validaciones respectivas.

Tratándose de personas morales deberán presentar en todos los casos la información en los términos de la presente regla.

Para los efectos de esta regla, la información de clientes y proveedores que deberá presentarse, será aquella cuyo monto anual sea igual o superior a \$50,000.00.

### **Declaraciones complementarias de la Declaración Informativa Múltiple**

II.2.8.4.4. Para los efectos del artículo 32 del CFF, en las declaraciones complementarias de la Declaración Informativa Múltiple que presenten los contribuyentes en términos de este capítulo, se deberá indicar el número de operación asignado y la fecha de presentación de la declaración que se complementa, debiendo acompañar sólo el (los) Anexo(s) que se modifica(n), debiendo éste contener tanto la información que se corrige como la que no se modificó, así como la información relativa a los datos generales del declarante y el resumen global contenidos en el programa citado.

Las formas oficiales 26, 27, 29, 90-A y 90-B contenidas en el Anexo 1, deberán ser presentadas por los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones correspondientes al ejercicio fiscal de 2002 y ejercicios anteriores, incluyendo sus complementarias y extemporáneas, a través de los medios magnéticos señalados en el Anexo 1, rubro C, numeral 6, inciso a).

### **Sección II.2.8.2. Declaraciones anuales vía Internet de personas físicas y morales**

#### **Procedimiento para la presentación vía Internet de las declaraciones anuales de contribuciones federales**

II.2.8.2.1. Para los efectos de los artículos 20, séptimo párrafo y 31, primer párrafo del CFF, las personas físicas y morales, incluidas las personas morales que tributen en el Título III de la Ley del ISR, presentarán vía Internet las declaraciones anuales correspondientes al ejercicio fiscal del ISR, IETU, Impuesto al Activo o que requieran acreditamiento de IDE, incluyendo sus complementarias, extemporáneas y de corrección fiscal, ante las instituciones de crédito que se encuentren autorizadas en el Anexo 4, rubro B, debiendo observar el siguiente procedimiento:

I. Obtendrán, según sea el caso, el Programa para Presentación de Declaraciones Anuales (DEM), tratándose de personas morales o el Programa para Presentación de Declaraciones Anuales de las Personas Físicas (DeclaraSAT 2013), en la página de Internet del SAT o en dispositivos ópticos (CD), ante cualquier ALSC.

II. Capturarán los datos solicitados en los programas citados en la fracción anterior correspondientes a las obligaciones fiscales a que estén sujetos, siguiendo los instructivos de cada programa y debiendo manifestar bajo protesta de decir verdad que los datos asentados son ciertos.

III. Concluida la captura, se firmará la declaración y se enviará al SAT vía Internet. El citado órgano desconcentrado enviará a los contribuyentes por la misma vía, el acuse de recibo electrónico, el cual deberá contener el número de operación, fecha de presentación y el sello digital generado por dicho órgano.

IV. En el caso de que exista impuesto a cargo por cualquiera de los impuestos manifestados, los contribuyentes además deberán acceder a la página de Internet de las instituciones de crédito autorizadas a que se refiere el Anexo 4, rubro B, para efectuar su pago, debiendo capturar a través de los desarrollos electrónicos, los datos correspondientes a los impuestos por los que se tenga cantidad a cargo, así como el número de operación y fecha de presentación contenidos en el acuse de recibo electrónico a que se refiere la fracción III de la presente regla, debiendo además efectuar el pago de los impuestos citados mediante transferencia electrónica de fondos, manifestando bajo protesta de decir verdad que el pago que se realiza corresponde a la información de la declaración relativa al impuesto y ejercicio, previamente enviada al SAT conforme a la fracción III de esta regla.

V. En el caso de que no exista impuesto a cargo, se estará únicamente a las fracciones I, II y III de esta regla.

Las instituciones de crédito autorizadas enviarán a los contribuyentes por la misma vía, el recibo bancario de pago de contribuciones, productos y aprovechamientos federales con sello digital generado por éstas, que permita autenticar la operación realizada.

Se considera que los contribuyentes han cumplido con la obligación de presentar declaración anual en los términos de las disposiciones fiscales correspondientes, cuando hayan presentado la información a que se refiere la fracción III de esta regla en la página de Internet del SAT por los impuestos a que esté afecto y que acrediten su cumplimiento con el acuse de recibo que contenga la cadena original y el sello digital que emita el SAT, así como en los casos en los que exista cantidad a su cargo, hayan efectuado el pago de conformidad con la fracción V anterior, y que acrediten su cumplimiento con el recibo bancario de pago de contribuciones, productos y aprovechamientos federales que contenga la cadena original y el sello digital que emita la institución de crédito autorizada.

Las personas morales que tributan conforme al Título III de la Ley del ISR, obligadas a presentar la declaración del ejercicio o a efectuar pagos en los términos de los artículos 93, último párrafo, 95, último párrafo y 194 de la Ley del ISR, estarán a lo dispuesto en esta sección y la sección II.2.8.5., según corresponda.