UNIVERSIDAD AUTONOMA DE MÉXCO

FACUTAD DE DERECHO

LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS COMO HERRAMIENTA DE CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

T E S I S

PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTSA:
MARÍA XOCHITL JIMÉNEZ GONZÁLEZ

ASESOR:
LIC. MIGUEL ÁNGEL RAFAEL VÁZQUEZ ROBLES

México, Distrito Federal 2014

Universidad Nacional Autónoma de México
UNAM
Biblioteca Central
Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

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., 4 de marzo de 2014.

DR. ISIDRO ÁVILA MARTÍNEZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
P r e s e n t e.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **JIMÉNEZ GONZÁLEZ MARÍA XOCHITL,** con número de cuenta **303179322,** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **"LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS COMO HERRAMIENTA DE CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL".** Bajo la asesoría del Lic. Miguel Ángel Rafael Vázquez Robles.

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".

A t e n t a m e n t e
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Directora.

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.

100 UNAM UNIVERSIDAD NACIONAL DE MÉXICO

DEDICATORIAS

A Dios por ser mi mejor aliado.

A mi madre, porque con su gran amor, trabajo e infinita paciencia, me ha guiado en este camino.

A la Universidad Nacional Autónoma De México, por brindarme la oportunidad de adquirir los conocimientos y vocación del abogado, a través de los honorables profesores que ahí ejercen su catedra.

Al Lic. Miguel Ángel Rafael Vázquez Robles, con todo mi aprecio, por creer en mí, inculcarme el amor al Derecho Fiscal, y darme la valiosa oportunidad de ser mi asesor de Tesis.

Al Dr. Julián Güitrón Fuentevilla, que nunca dejo de creer en mí, y me dio valor y armas para ejercer esta hermosa profesión.

A la Lic. Karol Rivera Barrios, que le estoy infinitamente agradecida por su apoyo incondicional en la elaboración de mi tesis.

A Jesús Ríos Pérez, quien siempre ha estado ahí para mí, gracias por ser mi apoyo, mi consejero, mi amigo, pero sobre todo, el gran amor de mi vida. Te amo.

A mis abuelos Verónica y Adolfo con mucho cariño, esperando nunca defraudar la confianza y amor que han depositado en mí. Ustedes son mi ejemplo de fortaleza y pasión por la vida.

A mi primo Jesús Adolfo Jiménez Gálvez, que siempre ha sido como un hermano para mí. Espero que esta tesis te motive a seguir adelante en tu formación académica, y estar ahí para brindarte mi apoyo.

A mi primos Gire, Michel, Ana, Valeria y Matías, con mucho cariño, quienes he visto crecer académicamente y sé que serán motivo de orgullo para la familia.

A mi prima Hilari, con mucho cariño, crecimos juntas y siempre seremos como hermanas.

A mis tíos Angélica y Alejandro a quienes les tengo toda mi admiración, gracias por ser mis maestros, amigos y apoyarme en mi desarrollo académico.

A mi madrina Ana María, con mucho cariño, quien siempre me ha brindado su apoyo en los momentos más difíciles de mi vida.

INTRODUCCIÓN

Los medios electrónicos, son el resultado de la innovación tecnológica en el mundo, sirven para facilitar el intercambio de información. En nuestro país actualmente son utilizados por la autoridad fiscal, como una herramienta para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales.

La presente tesis, fue inspirada debido a mi colaboración como Agente Certificador de Firma Electrónica Avanzada, en la Administración Local de Servicios al Contribuyente, del Oriente del Distrito Federal, tiene como finalidad explicar cómo han evolucionado estos medios electrónicos en nuestra legislación y dar un panorama de la realidad práctica a la que los contribuyentes se enfrentan al utilizarlos, en donde podemos observar que resultan en muchos casos ineficaces, debido a que violan el principio de comodidad, ya que no son claros ni sencillos aparentemente para toda la sociedad mexicana, sin contar que la plataforma tecnológica que la misma autoridad brinda al contribuyente, presenta dificultad para su acceso.

Esta investigación pretende también, informar cómo es que se utilizan, y para qué sirven los medios electrónicos que proporciona la autoridad fiscal al contribuyente, algunas como son: la Firma Electrónica Avanzada, la Contraseña del Registro Federal del Contribuyente, Mi portal, Mis cuentas, Sello Digital y que nos deparan las Reformas Fiscales para su aplicación.

ÍNDICE

CONTENIDO

Agradecimientos

Introducción……..….i

Índice……...…ii

CAPÍTULO 1

De la Potestad tributaria

1.1.- Concepto de Potestad Tributaria…….....1

1.2.- Base constitucional de la Potestad Tributaria……..……4

1.2.1.- Características de las leyes en materia fiscal…….…….....7

1.2.1.1.- General…….....7

1.2.1.2.- Obligatoria……...……8

1.2.1.3.- Vinculación al gasto público…….9

1.2.1.4.- Sistema nacional de Coordinación Fiscal y Colaboración Administrativa entre la Federación y las Entidades Federativas…….…….……..10

1.3.- Principio de proporcionalidad……...…22

1.4.- Principio de equidad……..…...22

1.5.-Conclusiones……..……..…25

CAPÍTULO 2

Elementos de las contribuciones

2.1- Concepto de Contribución……...…..27

2.2.- Objeto……..…27

2.3.- Sujeto:

a) Sujeto activo……....29

b) Sujeto pasivo……..….30

c) tercero auxiliar……..…...32

2.4.-Hecho imponible……..……32

2.5 Hecho generador……..…....33

2.6 Base…….…..…33

2.7- Cuota…….....34

2.8 Tasa o tarifa……...34

2.9.- Relación jurídica Tributaria:

a) Sujeto activo……..….....37

b) Sujeto Pasivo…….……..…38

2.9.1.- Obligaciones……....……..41

a) Hacer…….……43

b) No hacer……..……...43

c) Tolerar……..……43

2.10.- Conclusiones……43

CAPITULO 3

PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS

3.1- Principios teóricos de los impuestos por Adam Smith……..45

3.2.- Principio general de justicia……..45

3.2.1.- Principio de generalidad……..…….……45

3.2.2- Principio de uniformidad…….....…..47

3.3.- Principio de Certidumbre……..……..…48

3.4.- Principio de comodidad…….…51

3.5.- Principio de economía……..…53

3.6.- Conclusiones……...56

CAPÍTULO 4

Los medios electrónicos como herramienta de cumplimiento de la obligación fiscal

4.1- Antecedentes históricos de los medios electrónicos……..……..58

4.2.-Concepto de Internet……..63

4.3.- Regulación de los medios electrónicos (Código de Comercio, Código Civil, Código Federal de Procedimientos Civiles y ley de Firma electrónica Avanzada jurisprudencia)……..……66

4.4.- La banca electrónica en México……..……...84

4.5.- Antecedentes de la Firma Electrónica en el mundo……..……..…85

4.5.1.- Estados Unidos de Norteamérica…….....86

4.5.2.- Argentina……88

4.5.3.- Colombia……..……..89

4.5.4.- Chile……..…..90

4.5.5.- Panamá……..…....91

4.5.6.- Perú……93

4.5.7.- Venezuela……...94

4.6.- Antecedentes de la Firma Electrónica en Europa……....95

4.6.1.- España……..……..95

4.6.2.- Alemania……..……..96

4.6.3.- Italia……96

4.7.- Antecedentes de la Firma Electrónica en las Naciones Unidas……..…97

4.8.-Concepto de Firma Electrónica…….99

4.8.1.-Naturaleza jurídica……100

4.8.2.- Requisitos del trámite para obtener un certificado de Firma Electrónica Avanzada …….....107

4.8.3.- Elementos de la Firma Electrónica Avanzada……111

4.8.4.- Funciones de la Firma Electrónica Avanzada……..111

4.9.- Seguridad jurídica de que brinda la Firma Electrónica Avanzada……..…114

4.10.- Clave de identificación electrónica confidencial, actualmente "contraseña"……..…113

4.11.- Diferencia entre la Firma Electrónica Avanzada y la Clave de identificación electrónica confidencial, actualmente "Contraseña"…….....118

4.12.- Análisis del artículo 17 D del Código Fiscal de la Federación……...119

4.13.- Plataforma Mi portal……...…..119

4.14.- Aplicación "Mis cuentas"……..……121

4.15.- Reformas Fiscales 2014……..……...122

4.16.- Conclusiones…….……....…132

CONCLUSIONES GENERALES……137

BIBLIOGRAFÍA GENERAL……140

CAPÍTULO 1

De la Potestad tributaria

1.1.- Concepto de Potestad Tributaria

Como señala el maestro Narciso Sánchez Gómez respecto al concepto de Potestad Tributaria, en su libro titulado "Derecho Fiscal Mexicano", estamos ante un dilema en cuanto a la conceptualización de ésta, ya que algunos autores señalan que se trata de "un poder impositivo, para otros el Poder Tributario, también se le conoce como supremacía fiscal, lo cierto es que en todos los casos o enfoques se conduce a un solo punto, que consiste en explicar o definir el modo o manera que utiliza el Estado para obtener recursos tributarios que vengan a sufragar el gasto público, haciendo uso de sus soberanía o autoridad."[1]

Derivado de lo anterior, se han recopilado algunas de las conceptualizaciones del término "Potestad Tributaria" realizando un análisis de lo general a lo particular.

El diccionario de Finanzas de O. Greco define la potestad tributaria de una manera muy general señalando lo siguiente:

"Potestad Tributaria: facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia especial."[2]

De acuerdo al Lic. Mauricio Yanome Yesaki:

---

[1] SÁNCHEZ Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Edit. Porrúa. México. 2001. P. 91
[2] O. Greco. Diccionario de Finanzas. Edit. Valleta Argentina 2004. P. 254

"La potestad tributaria es la facultad por virtud de la cual el Estado dentro de su ámbito temporal correspondiente puede imponer a los particulares la obligación de aportarle una parte de su riqueza a fin de que pueda cumplir con las funciones públicas".[3]

Es decir, la potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado para imponer tributos a los particulares a fin de aportar al gasto público la riqueza necesaria para cumplir con sus funciones.

Para Gabino Castrejón García "la potestad tributaria es aquella que emana de una norma jurídica emitida por el poder competente del Estado, que implica la imposición de la obligación, la administración, la recaudación y la aplicación de recursos que requiere el Estado para cumplir con sus cometidos."[4]

La definición anterior no sólo implica el carácter que tiene el Estado para crear unilateralmente tributos e imponerlos como una obligación de carácter general, sino que también nos explica que ésta facultad emana de la norma jurídica, y que engloba la obligación, administración y la aplicación de dichas contribuciones, con la finalidad de que el Estado cumpla con sus funciones de carácter público.

Rodríguez Lobato señala que:

"La potestad tributaria del Estado, es el poder jurídico del Estado para establecer contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos.

Observamos entonces que la potestad tributaria del Estado compone tres funciones: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de

[3] YANOME Yesaki, Mauricio. Compendio de Derecho Fiscal. Edit. Porrúa. México 2002. P. 53
[4] CASTREJON García, Gabino Eduardo. Derecho Tributario. Edit. Cárdenas editor distribuidor. México 2002. P. 62

jurisdicción y de ejecución que ejercen los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, según la competencia que les confieren las leyes."[5]

Dicha definición nos habla más expresamente del poder tributario que ejerce el Estado, desde los tres niveles de gobierno, en primera instancia el legislativo, en segunda el ejecutivo y en tercera el judicial, toda vez que la norma tributaria que el Estado hace efectiva a cada ciudadano tiene una finalidad, a saber: la obtención de los medios necesarios para satisfacer a las necesidades públicas del Estado.

Ahora bien, el maestro Carlos M, citado por el maestro Carrasco Iriarte en su libro titulado "Derecho Fiscal I", menciona que dicho poder tributario del Estado posee las siguientes características:

a) Abstracto. Toda vez que se trata de una potestad derivada del poder de imperio del Estado, el cual legitima el derecho de éste a aplicar tributos. No debe confundirse la potestad con su ejercicio, o sea, una cosa es la facultad de actuar y otra muy distinta la aplicación de esa facultad en el plano de la realidad material.

b) Permanente. En razón de que es connatural al Estado y, por derivar de su poder sólo se extingue con el Estado mismo. En consecuencia, en tanto el Estado subsista, gozará indefectiblemente del poder de gravar.

c) Irrenunciable. El Estado no puede desprenderse de ese atributo esencial, pues sin el poder tributario no podría subsistir.

d) Indelegable. Este aspecto está íntimamente ligado al anterior y reconoce análogo fundamento. Delegar el poder tributario importaría tanto como desprenderse de él en forma absoluta y total"[6]

[5] RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Edit. Oxforf. México. 1986. P. 6
[6] CARRASCO Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal I. Edit. Iure, México 2003. P. 15

Esta soberanía del poder tributario que tiene las características que acabamos de mencionar, refleja ese poder soberano que sólo va encaminado a la realización, cumplimiento y eficacia de una sana y correcta democracia, la posibilidad de la aplicación razonable de la ley, y en su legitimidad fundada en nuestra propia Constitución.

1.2.- Base constitucional de la Potestad Tributaria

Base constitucional de la obligación de contribuir. Artículo 31 fracción IV.

La obligación de contribuir al gasto público del Estado se encuentra regulada por nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dentro del artículo 31 Fracción IV que a la letra dice:

"Son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. "[7]

Del artículo antes citado, se desprenden varios elementos que señala Mauricio Yanome y son los siguientes:

"1.-Establece la obligación, para todo mexicano de contribuir a los gastos públicos.

2.- Reconoce que las entidades que tienen derecho a percibir impuestos son la Federación, el Distrito Federal, el Estado y el municipio.

3.- Que el Distrito Federal, Estado y Municipio solamente pueden gravar a las personas que residen en su territorio.

4.- Que los impuestos se deben establecer por medio de leyes.

5.- Que deben establecer para cubrir los gastos públicos.

[7] Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Edit. SISTA. México. 2012. P. 35

6.- Que deben ser equitativos y proporcionales."[8]

Ahora bien, dentro de las bases constitucionales de nuestro sistema jurídico tributario, es menester mencionar los siguientes artículos:

El artículo 115, nos refiere al Municipio libre como la forma de gobierno republicano, representativo y popular que adoptará cada Estado para su régimen interior.

Al estar investidos de personalidad jurídica, los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual está conformada de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de determinadas contribuciones de los demás niveles de gobierno.

   Asimismo, es de destacarse que los municipios carecen de potestad tributaria para establecer contribuciones, por lo que serán las legislaturas estatales quienes lo harán.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los municipios de acuerdo a las bases, montos y plazos que anualmente determine la legislatura de los Estados.

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

En el caso de los incisos a) y c) las leyes federales no limitarán las facultades de los Estados para establecer éstas contribuciones. Solamente estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o Municipios, salvo que éstos sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos de su objeto público.

[8] YANOME Yesaki, Mauricio. Op. Cit. P. 54

El artículo 117, en sus fracciones VI y VII, señala que los Estados no podrán en ningún caso gravar la circulación ni el consumo de los efectos nacionales y extranjeros imponiendo ningún impuesto ni derecho cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro, así como que exija documentación que acompañe la mercancía. Tampoco se encuentra facultado para expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen alguna diferencia de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales y extranjeras, siendo esta diferencia respecto a la producción similar de la localidad o bien, entre producciones semejantes de distinta procedencia.

Así también el artículo 118 en su fracción I, señala que tampoco podrán sin el consentimiento de Congreso de la Unión establecer derechos de tonelaje, de puertos, imponer contribuciones ni derechos sobre importaciones o exportaciones.

El artículo 122 indica que el gobierno del Distrito Federal se encuentra a cargo de los Poderes Federales y de los órganos Ejecutivo, Legislativo y Judicial de carácter local. También explica que son autoridades locales del Distrito Federal, la Asamblea Legislativa, el jefe de Gobierno del Distrito Federal y el Tribunal Superior de Justicia.

Dentro de las facultades que tiene la Asamblea legislativa se encuentra la de examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos y la ley de ingresos del Distrito Federal, aprobando primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. La facultad de iniciativa de la ley de ingresos y presupuesto de egresos corresponde exclusivamente al Jefe de Gobierno del Distrito Federal. El plazo para su presentación concluye el 30 de noviembre, con excepción de los años en que ocurra la elección ordinaría de éste servidor público, en cuyo caso será la fecha límite el 20 de diciembre.

También podrá la Asamblea legislativa expedir las disposiciones legales necesarias para organizar la hacienda pública, el presupuesto, la contabilidad y el gasto público del Distrito Federal, y la entidad de fiscalización, dotándola de autonomía técnica y de gestión en el ejercicio de sus atribuciones, así como su

funcionamiento y resoluciones. La función de fiscalización será ejercida conforme a los principios de posterioridad, anualidad, legalidad, imparcialidad y confiabilidad.

Por último, tenemos que indicar que el artículo 124 señala que las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados. No obstante, existe una jurisprudencia mediante la cual se hace una interpretación conjunta de la fracción VII y XXX del artículo 73 con la cual podemos observar que el congreso podría legislar sobre prácticamente cualquier materia, y que a continuación se muestra:

> "IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS.
> Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a 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 las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b) Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118)."[9]

1.2.1.- Características de las leyes en materia fiscal

Las leyes deben de establecer contribución de carácter general, obligatoria y vinculada al gasto público.

[9] Tesis:56. 7ª Época "IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS." APENDICE 1917-1985, PRIMERA PARTE, PAG. 110. APENDICE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION 1917-1988, PRIMERA PARTE, P. 163. [http://info4.juridicas.unam.mx/const/tes/7/10/4971.htm].

1.2.1.1.- General

El maestro Adolfo Arrioja nos explica acerca del principio de generalidad lo siguiente:

En la materia jurídico-tributaria "estimamos que el principio de Generalidad Tributaria puede enunciarse diciendo que, sólo están obligados a pagar los tributos aquellas personas físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributaria, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate."[10]

El maestro Hugo Carrasco Iriarte nos señala que "la ley debe de abarcar a todas las personas cuya situación particular se ubique en la hipótesis contenida en ella, es decir, el hecho imponible, el cual al realizarse provoca el surgimiento de la obligación fiscal."[11]

Derivado de lo anterior podemos decir que toda contribución debe estar basada en una ley de carácter general en donde implique todas aquellas personas refiriéndose a las personas físicas, morales, mexicanas o extranjeras, cuya hipótesis o situación se encuentre regulada dentro de la misma como un acto o hecho jurídico que desencadene una obligación.

1.2.1.2.- Obligatoria

Esta principio se encuentra vinculado con el principio anterior y el maestro Adolfo Arrioja nos explica que ya que "toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma la establezca."[12]

---

[10] ARRIOJA Vizcaíno Adolfo. Derecho fiscal. México 2004. P. 248
[11] CARRASCO Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal I. Op. Cit. P.29
[12] ARRIOJA Vizcaíno Adolfo Op. Cit. P.250

El maestro Mauricio Yanome señala que el principio de obligatoriedad "consiste en la obligación del contribuyente de pagar las contribuciones de manera voluntaria, pues ante su incumplimiento el Estado tiene la facultad de exigir su pago aun en contra de su voluntad mediante el procedimiento económico coactivo".[13]

1.2.1.3.- Vinculación al gasto público

Tradicionalmente se le ha llamado gasto público a todas las erogaciones que realiza el Estado, y su realización y desarrollo se encuentran supeditados a principios de tipo económico, de tipo financiero y, por supuesto bajo un régimen de legalidad encabezado por la norma constitucional."[14]

Omar Curiel nos explica en la definición anterior, que el gasto público se encuentra regulado por el Derecho financiero, y que de esta forma se encuentra limitado el poder que tiene el Estado para poderlo ejercer con la única finalidad que debe recaudar las contribuciones para cubrir el gasto público.

Esta limitación la podemos encontrar en el artículo 73 constitucional que a la letra dice:

"Artículo 73.- El congreso tiene facultad:
VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto"[15]

De acuerdo al maestro Francisco de la Garza citado por Alil Álvarez Alcalá, el gasto público puede definirse como "las erogaciones dinerarias que realiza el Estado, en virtud de ley, para cumplir con la satisfacción de las necesidades públicas"[16].

---

[13] YANOME Yesaki, Mauricio. Compendio de Derecho Fiscal. Op. Cit. P. 95
[14] CURIEL Villaseñor, Omar. Principios tributarios. Edit. Calidad de la información. México. 2002 P. 37
[15] Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Op. Cit. Pp.54-55
[16] ÁLVAREZ Alcalá, Alil. Lecciones de Derecho Fiscal. Edit. Oxford. México 2010. P.63

Los ingresos derivados de la obligación fiscal tienen como finalidad satisfacer las necesidades públicas que tiene el Estado, y que se ven reflejados en la prestación de servicios que generan beneficios para los particulares.

1.2.1.4.- Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y Colaboración Administrativa entre la Federación y las Entidades Federativas

Maricela Astudillo Maya dentro de su obra titulada "La distribución de los Impuestos entre la Federación, Estados y Municipios en el siglo XX", nos explica de manera detallada como se fue desarrollando a través de la historia nuestro Sistema de Coordinación fiscal.

Durante la primera mitad del siglo XX, nuestro país se encontraba en una gran problemática debido a la gran multiplicidad de sistemas hacendarios que solo causaban gran confusión y desconocimiento a los contribuyentes acerca de cuáles eran sus obligaciones fiscales y a la autoridad le resultaba muy complicado aplicar las leyes correspondientes. Ejemplo claro fue al término de la Revolución de 1910 la hacienda pública mexicana contaba con una gran diversidad de impuestos, en donde la gran mayoría estaban destinados al consumo. Henry Alfred D. Chandley quien fue miembro de la Comisión de Reorganización Administrativa y Financiera del gobierno Federal Mexicano, citado por Maricela Astudillo realizó un estudio muy importante de las características que presentaba la hacienda mexicana en 1917 en donde señala lo siguiente:

" . El gobierno federal creó una gran cantidad de impuestos, sin tomar en cuenta la capacidad de pago de los contribuyentes ni los recursos que se obtendrían. Era el caso del impuesto federal del timbre que gravaba más de 100 materias diferentes.
. Los gobiernos estatales también tenían muchos impuestos (en algunos casos hasta 57) y al igual que en el federal no se tomaba en cuenta la

capacidad de pago de los causantes: ni la relación de estos impuestos con los establecidos por la Federación y los municipios.

A parte de las restricciones constitucionales, en ninguna otra ley se establecían las fuentes de ingresos federales o estatales lo que propició que (…) el gobierno federal retuviera casi privativamente una proporción mayor a las fuentes generales productoras de ingresos que las que retienen los gobiernos centrales de la mayor parte de los países. Este hecho es sin duda alguna la causa de los increíblemente bajos ingresos de los estados y de la multiplicidad de pequeños impuestos.

. El gobierno federal otorgaba exenciones de impuestos a algunas de las ramas más importantes de la industria nacional, por lo que los estados perdían la posibilidad de obtener los recursos importantes de estas fuentes.

. Otra característica es la tasa adicional (que debía cobrarse para la Federación) sobre todos los gravámenes estatales y municipales a la cual se le denomino contingente en el siglo XIX y posteriormente contribución federal. Con el tiempo esta tasa se hizo fluctuante y además dejó de causarse en algunos impuestos, como en el de hilados y tejidos. De esta manera, la Federación obtenía cuantiosos ingresos, con el inconveniente de que acentuaba las desigualdades entre los estados."[17]

Como podemos observar, era un panorama desolador en donde el gobierno estatal y federal eran causantes de una gran pobreza en el país, debido a un cobro excesivo de impuestos, que no iba acorde a la capacidad de pago de los contribuyentes, por lo que tuvo como resultado que los estados adquirieran una deuda con el gobierno federal. Este esquema se le determino como una "anarquía fiscal, porque las fuentes de ingresos son objeto de dos o más gravámenes simultáneos, controlados por autoridades diferentes (Federación, estados y municipios) y con reglas y objetivos diversos"[18]

---

[17] ASTUDILLO Maya, Marcela. La distribución de los impuestos entre la Federación, Estados y municipios en el siglo XX. Miguel Ángel Porrual, grupo editor. México 2001. Pp. 13-14.

[18] Ibídem. P. 15

Se mantenía operando la concurrencia de facultades impositiva entre los Estados y la Federación basados en los poderes reservados que tienen los funcionarios púbicos de los estados, en todas las facultades que no están expresas en la Constitución.

Fue esta constante crisis lo que orilló a los tres órganos de gobierno a coordinar sus relaciones fiscales mediante un sistema de participaciones que se caracterizaba porque el gobierno central determinaba cómo debía calcularse el pago del impuesto, lo recaudaba y posteriormente repartía el rendimiento a las entidades federativas con base en una fórmula de participaciones definida. Se disminuyó el exceso de pago para el contribuyente, ya que sólo se hacía a la federación, y esto tenía la finalidad de ser un incentivo para que no se siguiera evadiendo el impuesto.

"Este sistema de participaciones también tiene la ventaja de que facilita el manejo de los impuestos (la determinación de cuánto, cómo, cuándo y por qué se cobrará) ya que será una sola instancia la que decida. Además, por este medio los estados y municipios podrán ampliar el número de gravámenes que utilicen porque podrán obtener ingresos vía participaciones en impuestos que sería muy oneroso recaudar o que para estos niveles de gobierno fuera muy difícil administrar."[19]

Sin embargo, el sistema también trajo muchas desventajas que no permitieron el crecimiento económico al país tales como que los estados al depender directamente de la federación perdiera su autonomía fiscal. Además que al existir una fuerte crisis, tuvo como resultado una recaudación escasa del gobierno federal y por ende también de los Estados, derivado de esta estrecha relación. Por lo que esto impidió a las haciendas estatales adaptar un nivel de recaudación dependiendo a sus necesidades de gasto.

Otra desventaja fue la relacionada a los criterios para distribuir las participaciones entre los diferentes ámbitos gubernamentales.

[19] Ibídem. P. 16

"Existen diversos métodos: se pueden tomar como base un cierto porcentaje de los ingresos recaudados en el territorio de cada estado, con lo que se favorecerá a la mayor desigualdad entre éstos, porque generalmente donde se genera menor actividad económica es donde se recauda menor cantidad de impuestos pero también es donde se requieren mayores recursos dado el nivel de pobreza que priva en estas regiones, de esta manera muchos estados no podían recaudar los impuestos para cubrir su demanda de servicios púbicos También debe tomarse como base para repartir las participaciones el importe de las recaudaciones. Otro criterio es el de la necesidad de recursos de los estados; en este caso se tomará en cuenta el número de habitantes y lo que se produciría sería igualar cantidades per cápita que se entreguen a cada uno de los estados: el problema en este caso es la resistencia que opondrían los estados más ricos ya que los recursos que recibirían no estarían en proporción a los que generaron y los estados más pobres tendrían asegurado un cierto nivel de recursos sin necesidad de realizar algún esfuerzo para conseguirlo."[20]

Ejemplo claro de estos acontecimientos fue en 1992, donde se estableció el "principio de conceder participaciones a los estados en algunos impuestos federales siempre que los gobiernos estatales no gravarán la misma fuente".[21] Se utilizó por primera vez en el impuesto sobre la extracción del petróleo, en donde se le concedió el 5% de participación a los estados, sobre el producto que se obtuviera.

"Los mecanismos utilizados para implantar este sistema de coordinación han sido de diversa índole: pueden dividirse en reuniones nacionales que funcionarios o causantes y los ordenamientos legales. En las primeras han participado funcionarios responsables de cuestiones fiscales en los diversos ámbitos de gobierno, o representantes de los contribuyentes de ciertas

[20] Ibídem. P.18
[21] Ídem.

organizaciones nacionales: durante la actual centuria se han efectuados tres tipos: las convenciones nacionales fiscales (realizadas en 1925, 1933 y 1947): las convenciones nacionales de causantes (de 1947, 1948 y 1950) y las reuniones anuales de tesoreros (efectuadas desde 1973) que a partir de 1979 se denominan reuniones nacionales de funcionarios fiscales.

De los ordenamientos legales destacan: la Ley que Regula el pago de Participaciones en Ingresos Federales a las Entidades Federativas de 1948; la Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados de 1953: y la Ley de Coordinación Fiscal de 1980."[22]

Fue hacía el año de 1925 en donde el país se encontraba en un periodo de desorganización económica producida por una gran perturbación social. No existían cuentas públicas de la hacienda local debido a que no había gran actividad económica y la poca recaudación que habían percibido fue robada durante la lucha armada. De esta forma los ingresos públicos locales provenían casi en su mayoría de la emisión del papel moneda y de los préstamos del gobierno federal como de los particulares.

Existía una distribución de los impuestos en donde los tres niveles de gobierno coincidían en la materia gravable del impuesto, por lo que generaban gran confusión ya que las leyes fiscales eran contradictorias y concurrían sobre la misma fuente. Como a continuación se explica:

"Ingresos de la federación: La mayor parte de los ingresos de la Federación provenía de los impuestos sobre importación y exportación que, junto con los que gravaban el comercio y la industria en el interior del país, representaban el 60% del total recaudado. Los impuestos a la industria se dividían en industrias extractivas, de transformación, transporte, alcoholes y bebidas alcohólicas. Además la Federación tenía el impuesto sobre la renta, sobre capitales,

[22] Ibídem. P.20

general del timbre sobre actos, documento y contratos y contribución federal.

Ingresos estatales: la mayoría de los estados obtenían sus ingresos principalmente de los impuestos que gravitaban sobre la propiedad territorial. Cabe destacar que cada estado contaba con su propio sistema de tributación, lo que propiciaba la rivalidad entre éstos y daba lugar a verdaderas guerras económicas. En general los estados tenían además de los impuesto sobre la propiedad, impuesto sobre agricultura, sobre el comercio y la industria, capitales, especial de patente, compraventa, sueldos y emolumentos, honorarios, actos, documentos y contratos entre otros.

Ingresos municipales: los municipios fundamentalmente tenían impuestos a la industria y al comercio."[23]

Convenciones Nacionales Fiscales

Fue en 1925 la primera Convenció Nacional Fiscal en donde se reunieron representantes de los estados y la federación con la finalidad de "formular una propuesta de distribución de impuestos que evitara el problema de la concurrencia y la falta de uniformidad impositiva"[24]

Por consecuencia se promulgó la Ley Federal de impuesto sobre herencias y legados de 1926; así como también se establecieron participaciones de impuestos al consumo de gasolina, producción de petróleo, energía eléctrica, cerveza y compuestos metálicos. La aplicación de este sistema al paso de los años trajo como consecuencia que los impuestos federales se disminuyeran y la crisis financiera de los estados empeorará sumándose a esto la depresión de 1929 que sólo atrajo como resultados una evasión impositiva derivada de una gran desorganización social.

[23] Ibídem. P.20
[24] Ibídem. P.23

Segunda Convención Nacional Fiscal

Principalmente se tomaron los temas del estudio de los impuestos directos e indirectos, generales, especiales que gravaban el comercio y la industria, ya que para la época, debido a la concurrencia de jurisdicciones que había entre la Federación y los estados, había un cobro de impuestos desmesurado. Para tratar de erradicar esta problemática se efectuaron diversas reformas constitucionales, tales como la reforma al artículo 73, fracción X de 1934, en donde se estableció que los estados y municipios deberían recibir una participación de los montos recaudados por la federación, teniendo estos dos órdenes un común acuerdo. Posteriormente en 1942 se reformo la fracción XXIX del mismo, en donde señala que la nación es propietaria originaria de los recursos naturales que comprendía el artículo 27 párrafo 4º y 5to de la Constitución, entonces sólo ella puede gravarlos.

Tercera convención Nacional Fiscal

En 1947 se celebró a una tercera, por el presidente Miguel Alemán, donde se continuaron estudiando y planeando como se llevaría a cabo el ordenamiento de los sistemas impositivos de la federación, estados y municipios.

Entre las propuestas que se implantaron fueron las siguientes:

"a) Establecimiento en diciembre de 1947, del impuesto sobre ingresos mercantiles que es el antecedente del actual impuesto al valor agregado.

b) La eliminación en 1949 de la obligación de los estados de entregarle a la Federación una parte de sus ingresos recaudados, que como ya se señaló se denominaba contribución federal.

c) En el mismo año se amplió la participación para los estados y municipios en el rendimiento del impuesto sobre expendios de bebidas alcohólicas, elevándose del 20 al 50%.

d) En 1949 se agrega a la lista de los impuestos federales, el de producción y consumo de cerveza."[25]

Desafortunadamente estas prácticas sólo trajeron como resultado que los Estados cada vez tuvieran menos impuestos que cobrar y por ende no pudiera contribuir al gasto público, sino que la federación fuera la que aportara fondos para sus gobiernos locales.

Convenciones nacionales de causantes

Fue del año 1947 a 1950 que se celebraron tres convenciones nacionales de causantes.

En la primera de ellas, celebrada en el año de 1947, podemos destacar las siguientes propuestas:

1.- "En el caso de los numerosos impuestos al comercio y a la industria existentes se propuso que fueran transferidos al impuesto sobre la renta y su rendimiento se distribuyeran entre los estados.

2.- Para evitar la gran cantidad de cuotas diferentes en impuestos que gravaban la misma materia se propuso el establecimiento de normas especiales que permiten homogeneizar la estructura fiscal.

3.- Se propuso uniformar los procedimientos para la administración fiscal, ya que cada una de las oficinas gubernamentales tenía sus propios requerimientos y trámites para el cobro de impuestos."[26]

En 1948 se celebró la segunda convención en donde se tocó como principal temática la "ley de defraudación", que sancionaba a aquellos contribuyentes que no pagaran sus impuestos o que dicho pago fuese inadecuado con cárcel. Se concluyó en que ésta debía ser abrogada.

Por último, en la tercera convención celebrada en 1950 se abordó principalmente la propuesta de modificar leyes fiscales, ya que no se tomaban en cuenta las relaciones fiscales que existían entre la Federación y los Estados, afectando los intereses de los particulares,

[25] Ibídem. P. 28
[26] Ibídem. P. 31

Fue la segunda mitad de siglo XX con la ley que regula el pago de participaciones en ingresos Federales a las Entidades Federativas de 1948, que como su nombre lo indica, el objetivo de esta ley era únicamente regular el pago de las participaciones, pues su monto, condiciones y otras características se establecían en la legislación correspondiente a cada uno de los impuestos participables."[27] El motivo por el que nació esta ley, fue la incertidumbre y retraso que venía teniendo el gobierno federal para pagar las participaciones que le correspondía a cada uno de los estados; de esta manera marcaban los procedimientos en que se debía hacer el pago a éstas.

Posteriormente se rigió la Ley de coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados de 1953.

"El contenido de este ordenamiento puede dividirse en tres aspectos:

a) Se protegía el comercio interestatal, por lo que se reglamentaba la facultad del Congresos para impedir que se restringiera (fracción IX del artículo 73 constitucional) y se señalaban las restricciones indebidas al comercio de estado a estado, además de las prohibiciones contenidas en las fracciones IV,V.VI.VII del artículo 117 constitucional, la expedición por los estados de leyes o decretos que determinen gravámenes alcabalatorios o procedimientos de esta índole para su cobro. Asimismo, se considera como una restricción indebida al comercio interestatal:

(…) al establecimiento o funcionamiento de garitas u oficinas de inspección de bultos, en las que se exija la presentación de documentos para la entrada o salida de mercancías que acrediten el pago de impuestos locales o municipales, o la presentación de guías

[27] ASTUDILLO Maya, Marcela. La distribución de los impuestos entre la Federación, Estados y municipios en el siglo XX. Op. Cit. P. 36

de tránsito, aun cuando estas medidas se encuentren establecidas en las leyes locales.

b) La creación de la Comisión Nacional de Árbitros, cuya función era proponer medidas encaminadas a coordinar la acción impositiva de los gobiernos federales y locales.

c) La formulación de estudios para identificar las disposiciones estatales contrarias a la Constitución, con la finalidad de presentar un programa de soluciones."[28]

Esta ley tuvo funciones que abarcaban más control acerca de los procedimientos que tenía la federación, los estados y municipios en cuanto a su comercio de mercancías y la entrada y salida de estas de un estado a otro, así como también las restricciones que tenían cada uno de ellos en cuanto al cobro de sus impuestos, que eran contrarios a lo que establecía lo propia Constitución.

Sin embargo dicho ordenamiento continuaba sin establecer un criterio ni procedimiento firme que realmente controlara la participación entre las entidades federales, estatales y municipales, lo cual cambió hasta la creación de la Ley de Coordinación fiscal del 1980 que "se refiere a la manera como se integrarán y repartirán las participaciones, ya que considera a este sistema como la única forma de distribuir los ingresos entre la Federación, estados y municipios. Representa prácticamente la culminación de la tendencia a centralizar los impuestos de mayor importancia recaudatoria en la Federación."[29] Con esta nueva ley se dio respuesta a la problemática existente: cómo se haría la repartición de las participaciones

Es a partir de este año cuando "se toman como participables todos los impuestos federales y se uniforma este mecanismo creándose el Sistema Nacional de Coordinación fiscal. Al principio esta ley

[28] Ibídem. Pp. 36-37.
[29] Ibídem. Pp. 37-38

establecía dos fondos: el General de Participaciones que estaba integrado con el 13% del total de los ingresos impositivos anuales de la federación más el porcentaje que representaba en dichos ingresos, la recaudación en 1978 de los impuestos locales o municipales que las entidades derogaron en suspenso al adherirse a este sistema. El otro fondo era el Financiero Complementario que estaba integrado con el 0.13% del total de impuesto recaudado por la Federación en el año.
La distribución del primer fondo mencionado se hacía en función del monto de impuestos obtenidos en cada estado. El fondo financiero complementario se asignaba a los estados en proporción inversa a lo obtenido del Fondo General y en su fórmula de distribución se tomaba en cuenta al gasto corriente en educación primaria y secundaria y la cantidad de población de cada entidad, el objetivo de este fondo era otorgar mayores recursos a los estados más pobres."[30]

Esta participación, dependía del ámbito regional donde la idea era darles de estos recursos a los Estados más pobres, tendiente siempre a mejorar la educación.

Ahora bien, actualmente nuestro Sistema de Coordinación Fiscal, se encuentra regulado por la Ley de Coordinación Fiscal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 1978, y que entró en vigor en 1980. En el artículo primero de la misma ley se establecen los objetivos de dicho ordenamiento y son los siguientes:

"I.- Coordinar el sistema fiscal de la Federación, con los estados, municipios y el Distrito Federal;

II.- Establecer la participación que corresponda a las haciendas de dichas instituciones públicas en los ingresos federales;

[30] Ibídem. Pp. 38-39

III.- Distribuir entre esas haciendas las participaciones;

IV.- Fijar las reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales, y

V.- Constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento."[31]

Este Sistema fue creado precisamente para dar congruencia a los ordenamientos en materia tributaria que hay entre la Federación, los Estados, los municipios y el Distrito Federal, y así poder distribuir entre ellos las participaciones que se hayan fijado a sus Haciendas Públicas, así como también tiene como objetivo lograr una colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales.

Cabe señalar que todas las entidades federativas se han adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que se encuentra contemplada en la ley que acabamos de citar.

Arturo de la Cueva señala que la Ley Federal de coordinación Fiscal "busca la administración de ingresos federales entre el Gobierno Federal y los gobiernos de los estados que se hubieran adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, mediante convenios que comprenden las funciones del registro (RFC), recaudación, fiscalización y administración."[32]

En conclusión resta señalar, que como lo dice el maestro Rodríguez Lobato: "en nuestro país se busca evitar la doble o múltiple tributación interior y, a la vez, solucionar el problema de la falta de delimitación por texto constitucional de los

[31] Compilación de legislación fiscal y aduanera. Ley de coordinación Fiscal. Dofiscal editores, S.A . de CV. México 2012 P. 5
[32] DE LA CUEVA, Arturo. Derecho Fiscal. Edit. Porrúa. México 2003. P. 129

campos impositivos federales, estatales y municipales y para ello creó el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal".[33]

1.3.- Principio de proporcionalidad

El maestro Hugo Carrasco Iriarte, señala que de acuerdo a la jurisprudencia "por proporcionalidad se entiende el aspecto económico de la imposición, que toda persona contribuya al gasto público, conforme a su capacidad contributiva."[34]

De acuerdo con Adolfo Arrioja Vizcaíno, el principio de proporcionalidad se puede sintetizar de la siguiente manera:

"El principio de proporcionalidad atiende fundamentalmente los porcentajes de contribución al exigir una tributación porcentual más elevada en caso de ganancias altas y porcentualmente más reducidas en los casos de ganancias medias y pequeñas. De ahí que las contribuciones a tasa o porcentajes fijos se consideren, en términos generales, como contrarias a este importante principio."[35]

1.4.- Principio de equidad

Este principio se refiere a que todos los sujetos pasivos, es decir, aquellas personas que se coloquen en el supuesto que marca la ley para tener esta calidad, recibirán un mismo trato por hallarse en la misma situación de hecho.

De acuerdo a la jurisprudencia "la equidad es el trato igual a los iguales en idénticas condiciones de abstracción y de generalidad."[36]

El maestro Arrioja Vizcaíno señala que:

"Dicho principio de equidad va a significar, la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis

---

[33] RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Op. Cit. P. 141
[34] CARRASCO Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal I. Op. Cit. P. 100
[35] ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Op. Cit. P. 260.
[36] CARRASCO Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal I. Op. Cit. P. 101

de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago etc."[37]

El maestro Carrasco Iriarte señala que cuando hablamos de este principio nos referimos a "los sujetos pasivos colocados en el mismo supuesto impositivo se les impone obligaciones iguales."[38]

Alil Álvarez señala que en términos generales el principio de equidad "tiende a que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes"[39].

Oswaldo Guillermo Reyes nos explica respecto a este concepto lo siguiente:

"Equidad: Justicia distributiva; es decir, la basada en igualdad o proporcional, moderación de la aplicación de la ley, principio de igualdad en cuanto a los tributos, su igualdad en cuanto a que los contribuyentes sean iguales frente a la norma sustantiva.

Por lo tanto, podemos entender por equidad, la existencia de un que cobro igualitario de contribuciones, a los sujetos pasivos que se encuentren en las misma circunstancia hipotéticamente hablando, no respecto a su cuantía sino al trabajo que ha de otorgarse.

Este principio se encuentra en primera instancia de la mano de proporcionalidad, toda vez que si se genera uno, el otro se encuentra o deberá encontrarse inmerso. Consideramos que el principio de equidad atiende al principio normativo de que donde exista la misma razón, es dable aplicar la misma disposición.

---

[37] ARRIOJA Vizcaíno Adolfo. Derecho fiscal. Op. Cit. P.260
[38] CARRASCO Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal I. Op. Cit. P. 29
[39] ÁLVAREZ Alcalá, Alil. Lecciones de Derecho Fiscal. Edit. Oxford. México 2010. Op. Cit. P 50

Entonces, para que el principio de equidad sea total, deberá aplicar la premisa invocada:

a) En sujetos que lo sean del mismo impuesto.

b) El pago teniendo la misma naturaleza jurídica, mismo objeto de ley.

c) Sea erogación indispensable para cubrir con la obligación (de erogación) constitucional consagrada en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Prima Facie Constitucional.

d) Al erogar o enterar el pago de la contribución, deviene por consecuencia, en una disminución del haber patrimonial.

e) Gasto de naturaleza indispensable en la prosecución del ingreso o egreso.

f) La misma naturaleza jurídica de contribuir por sentencia constitucional al gasto público.

g) Situación de tributar mismas personas jurídicas o fiscales en el mismo título o hecho imponible en la ley."[40]

De las definiciones anteriores, se asocia la idea de justicia contributiva (la proporcionalidad y la equidad) y para que exista esta justicia y no se viole dicho principio, el Estado debe actuar como los supuestos anteriores señalan.

En efecto, de los dos principios anteriores, es decir del principio de proporcionalidad y del principio de equidad nace el llamado principio de *justicia contributiva*, del cual el maestro Hugo Carrasco Iriarte señala: "el principio de

[40] REYES Corona, Oswaldo Guillermo y Lorena Ivette Colín Zepeda. Principios de Justicia Fiscal y Legalidad Tributaria. Taxxx editores. P. 41

justicia tributaria consiste en el reparto de las cargas públicas, en consecuencia no puede ser relegado a considerarlo un simple enunciado constitucional, sino que ha de trascender al ordenamiento jurídico- tributario y operar en la esfera aplicativa de las normas. En rigor, tal principio ha de influir con su fina esencia tanto en el ordenamiento como en la actividad jurídica tendiente a la aplicación del derecho tributario."[41]

1-5.- Conclusiones

Como resultado del estudio de este primer capítulo, podemos concluir lo siguiente:

1.- La Potestad Tributaria es la facultad que tiene el Estado a través del Congreso de la Unión, para dictar leyes en materia fiscal, que impongan tributos a los particulares a fin de aportar al gasto público, así de la federación, como en el Distrito Federal o de Estado y Municipio en que resida, de manera proporciona y equitativa. Teniendo como base constitucional el artículo 31 fracción IV de nuestra carta magna.

2.- Las características de las leyes en materia fiscal son:

a) General: se refiere a que están obligados a pagar los tributos todas aquellas personas físicas y morales que se ubiquen en las hipótesis normativas previstas en las leyes fiscales, llevando a cabo el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones que se trate.

b) Obligatoria: Señala que toda persona que haya realizado la hipótesis prevista en las leyes fiscales automáticamente adquiere una obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo establecido por las mismas.

c) Vinculada al gasto público: Todas las contribuciones recaudadas las utiliza el Estado para cubrir todas las necesidades de tipo público supeditados a

[41] CARRASCO Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal I. Op. Cit. P. 30

principios de tipo económico, de tipo financiero y bajo un régimen de legalidad encabezado por la norma constitucional.

3.- Estudiamos los antecedentes de nuestro Sistema de Coordinación Fiscal, que se encuentra regulado por la Ley de Coordinación Fiscal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 1978, y que entró en vigor en 1980 mismo que se encarga principalmente de:

"I.- Coordinar el sistema fiscal de la Federación, con los estados, municipios y el Distrito Federal;

II.- Establecer la participación que corresponda a las haciendas de dichas instituciones públicas en los ingresos federales;

III.- Distribuir entre esas haciendas las participaciones;

IV.- Fijar las reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales, y

V.- Constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento."[42]

4.- Por último, hemos analizado dos principios fundamentales de las contribuciones y son:

a) Principio de proporcionalidad: Toda persona que contribuya al gasto público, debe ser conforme a su capacidad contributiva.

b) Principio de equidad: Este principio se refiere a la noción de que todas aquellas personas que se coloquen en el supuesto que marca la ley para tener esta calidad recibirán un mismo trato por hallarse en la misma situación de hecho.

[42] Compilación de legislación fiscal y aduanera. Ley de coordinación Fiscal. Op. Cit. P.5

CAPÍTULO 2
Elementos de las contribuciones

2.1- Concepto de Contribución

Para Sonia Venegas la contribución es "aquella obligación legal de derecho público, creada a través de una ley, para el sostenimiento de los gastos públicos federales, estatales y municipales, sustentada en la proporcionalidad y equidad."[43] Tiene como naturaleza jurídica ser una obligación impuesta legalmente por el Estado para aportar al gasto público federal, todo esto siguiendo el principio de justicia tributaria.

Otro concepto es el que nos brinda Gabino Eduardo Castrejon García, quien señala que por este término *"debe entenderse como un gravamen que se impone a las personas por parte del Estado, consistente en una aportación de carácter pecuniario."*[44]

Derivado de las definiciones anteriores, consideramos que una contribución es una obligación pecuniaria, creada por la ley, de carácter general y que tiene la finalidad del sostenimiento del gasto público de la Federación, de los Estados y Municipios, basada en el principio de justicia tributaria.

2.2.- Objeto

Refugio de Jesús Fernández Martínez, nos señala lo siguiente:

"El objeto de la obligación contributiva o tributaria, el contenido de la obligación de contribuir, consiste en la prestación económica a cargo del contribuyente. Es esencialmente un deber de dar sumas de dinero al Estado,

[43] VENEGAS Álvarez, Sonia. Derecho Fiscal. Edit. Oxford. México 2010. P. 4
[44] CASTREJON García, Gabino Eduardo. Op cit.

excepcionalmente en especie, para que pueda hacer frente a sus funciones propias de Derecho público"[45]

Es decir que el objeto de la obligación tributaria, se refiere a lo que va a gravar el impuesto.

Alil Álvarez señala que el objeto es: "la situación jurídica o de hecho grabada por la ley fiscal, o sea, el supuesto jurídico previsto en la normal fiscal como generador de la obligación tributaria cuando el contribuyente se coloca dentro del mismo."[46]

La definición anterior mira al objeto desde una perspectiva del hecho generador, es decir, cuando el sujeto pasivo (contribuyente) realiza el supuesto establecido en la normal fiscal genera a su vez una obligación que puede ser de dar, hacer o no hacer, entendida como el objeto de la obligación fiscal.

Otra definición más desarrollada es la que señala el maestro Carrasco Iriarte quien nos explica que "el objeto de la obligación tributaria consiste en la prestación pecuniaria que el sujeto pasivo debe dar al fisco. Al igual que en materia civil, en la obligación el objeto fiscal atañe a los aspectos siguientes:

a) Dar. Se refiere a la parte del patrimonio o ingreso de los contribuyentes o el porcentaje del precio o del valor de determinados bienes o la cantidad fija, que el sujeto pasivo tiene que enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal propia o ajena.

b) Hacer. Consiste en cumplir con todos los deberes positivos que se establecen en las leyes fiscales, por ejemplo: presentar declaraciones y avisos y cumplir de forma oportuna con los requerimientos de las autoridades fiscales.

---

[45] FERNANDEZ Martínez, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Edit. Mc Graw Hill. México 1998. P. 224
[46] ÁLVAREZ Alcalá, Alil. Lecciones de Derecho Fiscal. Op. Cit. P.11

c) No hacer. El sujeto pasivo debe de omitir realizar las conductas ilícitas, por ejemplo: expedir comprobantes fiscales sin que cumplan con los requisitos exigidos por las leyes."[47]

Como podemos observar el maestro analiza desde el punto de vista de la obligación haciendo un comparativo con la materia Civil, dejando plasmadas las obligaciones generales que tiene el sujeto pasivo respecto a la obligación tributaria.

2.3.- Sujeto:

a) Sujeto activo

"Existe solo un tipo de sujeto activo y ese es el Estado, pues solamente él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía."[48]

En relación al sujeto activo Refugio de Jesús Fernández señala lo siguiente:

"Para poder determinar los sujetos activos e la obligación jurídico-contributiva en nuestra legislación, se debe analizar primeramente el contenido de los artículos 31 fracción IV, 40, 41 primer párrafo y 115 fracción IV de la Constitución Federal"[49]

Del análisis de los artículos citados anteriormente, la autora llega a la conclusión: los sujetos activos en nuestra legislación fiscal son la Federación, los estados o entidades federativas y los municipios.

[47] CARRASCO Iriarte. Op. Cit. P. 151
[48] RODRÍGUEZ Lobato Op. Cit. P. 131
[49] FERNANDEZ Martínez Op. Cit. P.230

Federación: *"se encuentra constituida por las diversas entidades territoriales que forman la República Mexicana, según los principios establecidos por la propia constitución, llamado Pacto Federal"*[50]

Dicho Pacto, señala que la Federación es la encargada de representar y gobernar a estas entidades que reconocen y avalan los poderes y facultades que esta tiene sobre ellas, todo ello con fundamento del artículo 40 constitucional mismo que señala que las Entidades Federativas: "son las partes integrantes de la Federación, libres y soberanas, en lo que toca a sus régimen interior, es decir, en su extensión política territorial, sin que en ningún caso contravengan el pacto federal."[51] Es decir, que dichas partes integrantes de la Federación tienen su propia soberanía dentro de su delimitación territorial, misma que no puede contravenir el pacto federal al que han quedado sujetos.

Por último los Municipios: estos son "aquellas pequeñas porciones territoriales que en conjunto integran una entidad federativa"[52]

Rodríguez Lobato nos explica que de estos tres sujetos previstos en la Constitución Mexicana solamente la Federación y los Estados tienen una "plena potestad tributaria a través de sus legislaturas respectivas"[53], a diferencia de los municipios que sólo pueden administrar su hacienda, más no establecer sus contribuciones, lo cual, de acuerdo al artículo 115, fracción IV de la Constitución, corresponde a las legislaturas de los Estados.

b) Sujeto pasivo

"Por sujeto pasivo debemos entender la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con las leyes fiscales está obligada a pagar contribuciones"[54]

---

[50] Ibídem. P. 232
[51] Ídem.
[52] Ídem
[53] RODRÍGUEZ Lobato Op. Cit. P.134
[54] FERNANDEZ Martínez Op. Cit. P. 242

En este sentido Refugio de Jesús González nos explica que dentro de nuestra legislación fiscal no encontraremos una definición de sujeto pasivo como tal, ya que nuestro Código Fiscal establece dentro de su artículo primero quienes son las personas que caen en ese supuesto.

De lo anterior se desprende la siguiente lista de aquellos sujetos pasivos descritos en el artículo antes citado:

- "Las personas físicas. Es decir todo ser humano considerado individualmente con capacidad para ser titular de derechos y obligaciones.

- Las personas morales. Que son todas las asociaciones y sociedades civiles y mercantiles, constituidas de acuerdo con las leyes mexicanas y las extranjeras que tengan domicilio o agencias en nuestro país.

- La Federación, los estados y los municipios, cuando así lo determinen las leyes fiscales en forma expresa.

- La Federación, los estados y los municipios, cuando actúen como sujetos de derecho privado, como simples particulares.

- Los establecimientos públicos u organismos descentralizados con personalidad jurídica propia.

- Las naciones extranjeras, cuando en ellas el Estado Mexicano sea sujeto pasivo de las obligaciones fiscales.

- Sujetos pasivos exentos. Aquellos a los cuales, por disposición de la ley, se les exime de pagar las contribuciones que les corresponda total parcialmente, mas no así las obligaciones derivadas de la relación fiscal.[55]"

[55] Ibídem. P. 243

c) Tercero auxiliar

Un tercero es aquel que tiene una obligación secundaria y dentro de ellos podemos encontrar a:

"Los notarios, jueces que actúen por receptoría, encargados de los registros públicos y en general los funcionarios encargados de llevar la fe pública. Pueden estar obligados a realizar cotizaciones de escrituras, a no autorizarlas mientras no esté pagado el impuesto, a permitir visitas de inspección, etc.

Los funcionarios y empleados públicos de la federación, de los Estados y de los Municipios o encargados de los servicios públicos u órganos de las mismas entidades. Pueden estar obligados, por ejemplo, a cancelar las estampillas que se les exhiban, a no dar curso a instancias de los que no hayan pagado determinado impuesto, a permitir visitas de inspección etc."[56]

2.4.-Hecho imponible

El hecho imponible se define como el "acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal"[57]

Es decir, podemos entender al hecho imponible como una serie de situaciones jurídicas establecidas por la misma ley, que al realizarse darán como resultado el nacimiento de la obligación fiscal.

Carlos Alberto Ortega Carreón nos explica que "la legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis, a cuya realización asocia el nacimiento de la legislación fiscal. A ese presupuesto de hecho o hipótesis

[56] FLORES Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Publicas mexicanas. Edit. Porrúa. México 2004. P. 74
[57] ÁLVAREZ Alcalá, Alil. Lecciones de Derecho Fiscal. Op. Cit. P.7

configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha dado en llamar, haciéndose eco de Jarach, hecho imponible."[58]

Otra definición nos la comparte el maestro Raúl Rodriguez Lobato citando a Zains de Bujandas, y nos dice que "el hecho, hipotéticamente previstas en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria", o bien, "el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta".[59]

2.5 Hecho generador

El hecho generador es la realización del supuesto que la ley prevé, hecho imponible, como necesaria para dar por resultado la obligación del pago.

Esta idea queda sintetizado con la idea que plasma Carlos Alberto Ortega al señalar que "el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real y que actualiza esa hipótesis normativa"[60], y que de acuerdo a la maestra Sonia Venegas Álvarez ***"el hecho generador de la obligación tributaria principal es la situación definida en la ley como necesaria y suficiente para que tenga por nacida la obligación de pago"***[61]

2.6 Base

"La base es la cantidad sobre la que se calcula el impuesto"[62] ya se ha representado con la operación:

Ingresos
- Deducciones

[58] ORTEGA Carreón, Carlos Alberto. Derecho Fiscal. Edit. Porrúa. México 2009. P. 67
[59] RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Edit. Oxford. Op. Cit. 115.
[60] ORTEGA Carreón, Carlos Alberto. Derecho Fiscal. Op. Cit. P.75
[61] VENEGAS Álvarez, Sonia. Op. Cit. México 2010. P. 116
[62]FERNANDEZ Martínez Op. Cit.P.12

- Pérdida fiscal

= Base gravable

Hugo Carrasco Iriarte señala la siguiente definición:

"Es la cuantía sobre la cual se determina una contribución menos las deducciones autorizadas en la ley. Si no hay deducciones permitidas por la legislación conducente, la misma base será la gravable."[63]

2.7- Cuota

"Cantidad fija a pagar. Puede ser única o diferenciada "[64]

Esta cantidad o cuota fija debe ser proporcional, y esto es posible tomarla en cuenta los pronunciamientos jurisprudenciales.

2.8 Tasa o tarifa

Refugio de Jesús Fernández Martínez define la tasa de manera muy general de la siguiente manera:

"Basado en una estructura de rango una cuota fija y una tasa progresiva que deberá aplicarse sobre el excedente del límite inferior."[65]

Esta idea se puede entender perfectamente en la fórmula para calcular el Impuesto Sobre la Renta (ISR), que de manera muy sintética es representado por este cálculo:

CONCEPTO	
	Ingresos efectivamente cobrados del periodo
MENOS:	

[63] CARRASCO Iriarte. Op. Cit. P. 156
[64] FERNANDEZ Martínez Op. Cit.P.12
[65] Ídem.

MENOS:	Deducciones autorizadas, efectivamente pagadas, del mismo periodo
IGUAL:	
	Ingreso gravable
MENOS:	
	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, pendientes de disminuir (en su caso)
IGUAL:	
	Base de impuesto para aplicar la tarifa
MENOS:	
	Límite inferior
IGUAL:	
	Excedente límite inferior
POR:	
	Porcentaje sobre el excedente del límite inferior
IGUAL:	
	Impuesto marginal
MÁS:	
	Cuota fija
IGUAL:	
	Impuesto Art. 113 LISR

Figura 1 [66]

Raúl Rodríguez Lobato define los diferentes tipos de tarifas tributarias que existen de la siguiente manera:

1.- Tarifa derrama: "es de derrama cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectos al mismo, teniendo en cuenta la base del tributo o las situaciones especificas previstas por la ley para el impacto del gravamen.

2.- Tarifa fija: Es fija cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria.

[66] SAT. Portal del Servicio de administración tributaria. Ejemplo de cálculo provisional del Impuesto sobre la Renta. (http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/asistencia_contribuyente/principiantes/act_profesional/10_159.html. Fecha de consulta (08-12-2013).

3.- Tarifa proporcional: Cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base.

4.- Tarifas progresivas: Son aquellas que aumentan al aumentar la base, de tal manera que a aumentos sucesivos corresponden aumentos base, de tal manera que aumentos que a aumentos sucesivos corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía del tributo, con la tarifa progresiva, el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado."[67]

Así mismo el autor nos explica que las tarifas más usadas son las progresivas ya que aumenta conforme lo hace la base gravable. Esta idea la podemos entender mejor

2.9.- Relación jurídica Tributaria:

El maestro Emilio Margáin Manautou nos explica que la relación jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.[68]

La relación jurídica tributaria, es un vínculo y de éste surgen derechos y obligaciones entre el acreedor que siempre será el Estado (sujeto activo) y el deudor que siempre será el contribuyente (sujeto pasivo), el cual tendrá una serie de obligaciones al ubicarse en el supuesto que marca la ley tributaria.

Carlos Alberto Ortega nos habla de una relación jurídica sustancial definiéndola de la siguiente manera:

"Dicha relación puede definirse como: el nexo o vínculo jurídico de carácter personal que surge cuando se produce la situación descrita

[67] RODRÍGUEZ Lobato Op. Cit. P.125
[68] MARGÁIN Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario. Edit. Porrúa. México 2004. P. 302

hipotéticamente en la norma (hecho imponible), entre el Estado u otra entidad pública que en consecuencia tiene el derecho-deber de exigir la prestación tributaria (sujeto activo) y la persona a cuyo cargo ha puesto la ley el pago de dicha prestación (sujeto pasivo)."[69]

a) Sujeto activo

El sujeto activo, mejor conocido como el Estado, en la relación jurídico-tributaria posee "la titularidad del derecho de crédito tributario, es decir, la titularidad de los poderes de exigir al sujeto obligado el pago de la prestación pecuniaria a título de tributo"[70]

Cuando el hecho generador de la obligación fiscal se ha vuelto una realidad entonces nace una obligación y es en este momento cuando el Estado a través de la administración pública hace efectivo su poder jurídico.

Carlos Alberto Ortega señala acerca del sujeto activo lo siguiente:

"Asume ese rol la autoridad que administra, controla, recauda y fiscaliza tanto a las contribuciones como a los contribuyentes. Se le denomina de esa manera porque en una relación de fisco-contribuyente, el Estado toma el papel de acreedor de las contribuciones y, a la vez, en éste, se configura la parte relativa de la contribución que señala IV del artículo 31 de la Constitución Federal, al ser el Ejecutivo Federal el encargado de aplicar y supervisar el debido cumplimiento de lo expresado en las leyes fiscales."[71]

En este sentido, en la relación jurídica tributaria, el fisco siempre será el acreedor del contribuyente que será por tanto el deudor, siempre y cuando se

[69] ORTEGA Carreón, Carlos Alberto. Op. Cit. 2009. P. 63
[70] JIMÉNEZ González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Op. Cit. P. 269
[71] ORTEGA Carreón, Carlos Alberto. Derecho Fiscal. Op. Cit. Pp. 61-62

realice el hecho generador, entonces a través de sus tres órdenes de gobierno el Estado hará efectivo el cumplimiento de la obligación fiscal.

Asimismo este autor nos señala que el Estado tiene como tarea "administrar, recaudar, controlar y realizar los actos inherentes para verificar el debido cumplimiento y pago de las contribuciones de quienes legalmente se encuentran obligados a cubrirlas, tanto en forma como en tiempo"[72]

b) Sujeto pasivo

En términos amplios y generales podemos definir al sujeto pasivo como "aquella persona que asume la posición deudora en el seno de la obligación tributaria por haber realizado el hecho imponible"[73]

Es preciso señalar que cuando este sujeto pasivo realiza la actividad descrita en la ley, se produce el hecho generador y es entonces cuando el Estado esta facultado para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.

Con respecto a esta definición, el maestro Ortega Carreón opina lo siguiente:

"En su carácter de contribuyente, a éste se le adjudica el papel de sujeto pasivo, pues se trata de quien debe coadyuvar o contribuir a los gastos públicos del Estado, tal y como lo dispone el citado precepto constitucional; su aspecto de pasividad deriva de su calidad de deudor de una obligación tributaria, es decir, es el que debe el tributo y por ello, en tanto no lo pague, su calidad es la de deudor o pasivo."[74]

Este sujeto pasivo o deudor de la obligación fiscal, encuentra su fundamento de contribuir al gasto público en el artículo 31 fracción IV.

---

[72] Ibídem. P. 62
[73] JIMÉNEZ González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Op. Cit. P. 271
[74] ORTEGA Carreón, Carlos Alberto. Derecho Fiscal. Op. Cit. P.62

El maestro Margáin nos explica que existen diversos conceptos por los cuales puede nacer la responsabilidad del sujeto pasivo:

"Porque él haya originado el nacimiento del crédito fiscal, solo o en concurrencia de otras personas; bien porque él haya sustituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la ley; bien por el incumplimiento de una obligación que la ley impone y que trajo como consecuencia a evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dio nacimiento: o, por haber adquirido un bien o negociación que se encuentre afecto objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo"[75]

Lo anterior es simplemente una muestra de algunas de las causales por las cuales nace la obligación tributaria del sujeto pasivo; de ellas podemos observar no sólo derivan de su actuación unitaria, sino también puede derivar de otras situaciones como que se trata de la existencia de varios deudores, o bien cuando se sustituye al deudor principal, así como también por cuestión del incumplimiento de una norma, es decir, interesa lo que al respecto señala la ley.

Dino Jarach, citado por el maestro Emilio Margáin, nos explica de manera más analítica cada una de estas categorías de la responsabilidad del sujeto pasivo, y nos dice:

a) El responsable contribuyente es la persona que dio origen al nacimiento de un crédito fiscal.

b) El responsable por sustitución es aquel que, en virtud de una disposición de ley, está obligado al pago de un crédito fiscal no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al

[75] MARGÁIN Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario. Edit. Op. Cit. P. 275

responsable contribuyente el pago respectivo. Quedan comprendidos dentro de esta categoría, los funcionarios públicos, magistrados, notarios, retenedores, recaudadores etcétera.

c) Son responsables por garantía tanto los que se encuentran en posesión de un bien afecto a un gravamen, como los que están respondiendo al pago de un crédito tributario, por el responsable contribuyente.

d) Los responsables solidarios lo son por sucesión o por representación. Como responsables por sucesión se encuentran los herederos y los donatarios universales.
La responsabilidad por representación se adquiere en forma voluntaria o en forma forzada. En el primer caso se encuentran los que asumen voluntariamente la representación de otra u otras personas; en segundo caso, los que, como los padres, lo tutores etc., ejercen por ley la representación.[76]

Es interesante el análisis del maestro Jarach, ya que en esta clasificación podemos encontrar un análisis casuístico de cada uno de ellos, tal es el caso del contribuyente con una obligación directa que proviene precisamente de su actuar, de la realización de ese hecho imponible, que causa el nacimiento de una obligación que sólo será para él; pero también puede suceder la responsabilidad del cumplimiento de la obligación se convierte en solidaria cuando alguno de los que por ley estaban obligados a velar por la observancia y cumplimiento de dicha obligación, no la hicieron efectiva.

Otro caso muy interesante es el de la representación o por sucesión en donde también adquieren una obligación solidaria, uno de los casos de

[76] Ibídem. P. 276

representación podría ser el del albacea quien se encuentra representando la última voluntad del "*cujus*". O en su caso el tutor que tiene responsabilidades tributarias que cumplir a favor de su representado.

2.9.1.- Obligaciones

"La obligación tributaria es una manifestación de la potestad soberana del Estado, al fincarle a las personas físicas y morales que coincidan con el hecho generador, el deber de aportar una parte de su riqueza, ingreso o ganancias para cubrir el gasto público, en una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivas."[77]

Es decir, se debe establecer una contribución que traerá como consecuencia una obligación.

Al respecto el maestro Margáin nos explica lo siguiente:

"Por obligación jurídica tributaria debe entenderse cuando el contribuyente coincide en el hecho generador del impuesto o tributo, esto es, cuando se realiza el acto señalado como objeto del impuesto o tributo."[78]

"La obligaciones del sujeto activo son de dos clases: principal y secundarias.

La principal consiste en la percepción o cobro de la prestación tributaria. No es un derecho del Estado percibir los impuestos, porque no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio. Establecido por la ley un impuesto, el fisco debe cobrarlo, porque la ley tributaria obliga tanto al particular como al Estado. Si el fisco deja de cobrar un impuesto, está concediendo de hecho una exención que está prohibida tanto por la Constitución como por la ley ordinaria, y que coloca al particular beneficiado en situación de privilegio con

[77] SÁNCHEZ Gómez, Narciso Op. Cit. P. 335
[78] MARGÁIN Manautou, Emilio. Op. Cit. P. 302

respecto a los demás; por otra parte, ese acto perjudicará al Estado al disminuir los ingresos y a los causantes en general que verán aumentadas sus cargas en la medida en que de hecho se exima del impuesto a determinados individuos. "[79]

Como hemos podido observar, el Estado se encuentra limitado en sus facultades y es objeto y razón de su naturaleza, vigilar, recaudar, administrar y hacer efectivo el cumplimiento de la obligación fiscal para satisfacer sus necesidades públicas, todo esto fundado en la propia Constitución y aplicado por sus órganos facultados para actuar en sus diversos órdenes jerárquicos.

El mismo autor engloba a las obligaciones secundarias englobándolas en las siguientes:

"A.- Obligaciones de hacer, como por ejemplo determinar la existencia del crédito fiscal, fijar las bases para su liquidación, formular la liquidación en los casos en que estas operaciones sean impuestas al Estado, practicar visitas de inspección etc.

B.- Obligaciones de no hacer, por ejemplo, abstenerse de ciertos trámites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no expedir nuevos talonarios de facturas, o no otorgar nuevos permisos de elaboración a los causantes que lo necesiten, si no cumplen previamente con las disposiciones legales relativas etc."[80]

En este caso, el autor refiere obligaciones secundarias, y no por ello depreciando su interés, tales como son las visitas domiciliarias, las bases de liquidación de un crédito fiscal y se tratan de obligaciones que tiene el fisco de realizar o "hacer"; también las obligaciones de "no hacer", que tal sería el caso de las limitantes que tiene el fisco con el contribuyente.

Por cuento hace al sujeto pasivo de la relación tributaria, podemos señalar lo siguiente:

---

[79] FLORES Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Publicas mexicanas. Op. Cit. P. 71
[80] Ibídem. P. 72

“El sujeto pasivo del impuesto puede tener dos clases de obligaciones; la principal y la secundaria.

La obligación principal es sólo una y consiste en pagar el impuesto.

Las obligaciones secundarias pueden ser de tres clases:

a) De hacer, por ejemplo: presentar avisos de iniciación de operaciones, declaraciones, llevar libros de determinada clase o expedir determinados documentos para el debido control del impuesto etc.

b) De no hacer; por ejemplo: no cruzar la línea divisora internacional, sino por los puntos legalmente autorizados; no tener apartados de destilación de bebidas alcohólicas sin haber dado aviso a las autoridades fiscales; no proporcionar datos falsos; no transportar productos gravados por alguna ley sin que estén acompañados con la documentación que demuestre el pago del impuesto; no alterar o destruir los cordones, envolturas o sellos oficiales, etcétera.

c) De tolerar; por ejemplo, permitir la práctica de las visitas domiciliarias, de inspección de libros, locales, documentos, bodegas, etc., de la propiedad del causante”.[81]

Como podemos observar el sujeto pasivo está obligado a una serie de circunstancias que contienen un hacer, un no hacer y un tolerar, actos o circunstancias que provengan de la misma autoridad.

2.10.- Conclusiones

A lo largo de éste Capítulo titulado: “Elementos de las Contribuciones”, podemos concluir lo siguiente:

1.- La “contribución”, es una obligación pecuniaria, creada por la ley, de carácter general que sirve para sostener el gasto público de la Federación, de los

[81] Ibídem P. 72

Estados y Municipios, basada en el principio de justicia tributaria (proporcionalidad y equidad).

2.- El objeto de la contribución, consiste en la prestación económica a cargo del contribuyente hacia el Estado, excepcionalmente en especie, para que pueda hacer frente a sus funciones propias de Derecho público.

3.- Los sujetos que intervienen dentro de la obligación fiscal son:

El sujeto activo es el Estado, está investido de la potestad tributaria, para poder hacer exigible el pago de la contribución al sujeto pasivo, que es toda aquella persona física o moral que cae en algún supuesto hipotético descrito en las leyes fiscales y el tercero auxiliar, es aquel que tiene una obligación secundaria como pueden ser entre otros, los fedatarios públicos encargados de dar fe pública.

4.- El hecho imponible es el acto, situación, actividad o acontecimiento que, se encuentra tipificado en la ley. Mientras que el hecho generador es la realización ese supuesto descrito por la ley, como necesario para dar nacimiento a la obligación del pago.

5.- La base de la contribución es la cantidad sobre la que se calcula el impuesto. Mientras que la tasa o tarifa es la cuota fija que debe ser proporcional aplicada al pago de una contribución, que deberá aplicarse sobre el excedente del límite inferior.

6.- La relación jurídica tributaria, es un vínculo del cual surgen derechos y obligaciones entre el acreedor que siempre será el Estado (sujeto activo) y el deudor que siempre será el contribuyente (sujeto pasivo), el cual tendrá una serie de obligaciones al ubicarse en el supuesto que marca la ley tributaria.

7.- La obligación tributaria es aquella que adquiere el sujeto pasivo, ya sea que se trate de una persona física o moral que realicen el hecho generador, lo cual trae como resultado que deben dar o aportar parte de su riqueza, ingreso o ganancia para cubrir el gasto público; hacer, no hacer o tolerar ciertos actos o conductas fundadas y motivadas por la misma ley.

CAPITULO 3
PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS

3.1.- Principios teóricos de los impuestos por Adam Smith

Es dentro del libro V de su obra titulada "*Riqueza de las Naciones"*, donde Adam Smith consagra los principios que considera deben regir a los impuestos, a los cuales toda norma – jurídica- fiscal debe subordinarse, para que de esta manera exista un sistema fiscal ordenado y justo que sólo traiga riqueza y como consecuencia mayor beneficio para los ciudadanos de un país. "Estos principios son: de Justicia, de Certidumbre, de Comodidad y de Economía."[82]

3.2.- Principio general de justicia

"De acuerdo a Adam Smith refiriéndose a este principio, señala que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas. De la observancia o inobservancia de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición." [83]

Al respecto, Ernesto Flores Zavala nos explica que el principio de justicia varía de una época a otra, pero fundamentalmente se trata de ser igualitarios y equitativos, ésta máxima se regirá bajo dos principios, a saber: el principio de generalidad y el principio de uniformidad.

3.2.1.- Principio de generalidad

"Quiere decir que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos, que nadie debe ser exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, no debe entenderse en términos tan absolutos esta obligación,

[82] MARGÁIN Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario. Op Cit. P. 25
[83] ídem

sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos; nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagarlos. Tampoco debe entenderse esta regla en el sentido de que todos deben pagar todos los impuestos, habrá impuestos que sólo debe de pagar ciertas personas y otros que serían a cargo de otras, lo que se debe procurar es que el sistema de impuestos afecte a todos en tal forma, que nadie con capacidad contributiva deje pagar algún impuesto."[84]

El maestro Flores Zavala es muy preciso al señalar que este principio se refiere a quienes, y cómo deben de pagarse los impuestos, teniendo como máxima que ninguna persona que tenga capacidad contributiva, deje de pagar impuestos. Nos dice que no todos están obligados a pagar todos los impuestos, que eso dependerá del supuesto en el que se encuentren, claro está, determinado por la misma ley.

El maestro Margáin señala al respecto lo siguiente:

"Que el impuesto sea general, significa que comprenda a todas las persona cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Que, como excepción, sólo deben eliminarse aquéllas que carezcan de capacidad contributiva, entendiéndose que posee capacidad contributiva, cuando la persona percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, esto es, cuando tales ingresos o vendímienos rebasan aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista."[85]

Es muy importante la aportación que nos proporciona el maestro Margáin porque toma la definición de capacidad contributiva para explicar el principio de generalidad, señalando que sólo quienes no tengan un ingreso mínimo de subsistencia, están exentos del pago de las contribuciones; mientras que las

[84] FLORES Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Publicas mexicanas. Op. Cit. P. 152
[85] MARGÁIN Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Op. Cit. P. 25

demás personas o sujetos que se sitúen en supuesto que marca la ley, se encuentran obligadas.

3.2.2.- Principio de uniformidad

El maestro Flores Zavala nos señala que de las diversas tesis desarrolladas para explicar tal principio, dos son los criterios que ayudan a dar una mayor claridad al tema. Ello lo relata de la siguiente manera:

"Habrá, así dos criterios para logar la uniformidad del impuesto. Uno, el objetivo, y el otro, subjetivo; que, combinados, dan el índice correcto: la capacidad contributiva como criterio objetivo; la igualdad de sacrificio como criterio subjetivo. La capacidad contributiva que depende de la cuantía de las rentas o del capital; la igualdad de sacrificio, que exigirá una distinción de las rentas o del capital por su fuente, por su origen."[86]

Del análisis anterior podemos entender que son dos criterios cruciales para que se lleve a cabo dicho principio de uniformidad.

Por un lado se encuentra la capacidad contributiva como el elemento objetivo, entendida como "la posibilidad económica de pagar un impuesto"[87] que de acuerdo a Grizolotti "se manifiesta por la riqueza que se gana, la riqueza que se gasta y por los beneficios que se derivan al contribuyente de una obra de interés público"[88].

Por otro lado el otro criterio es el del maestro John Stuart Mill es el de "igualdad de sacrificio" desarrollado como el elemento subjetivo el cual "sirve para hacer una repartición equitativa de los impuestos para señalar cuotas correctas del gravamen."[89] Este último debe estar complementado el *"principio de mínimo sacrificio",* en el cual "el Estado solo debe exigir aquello que es indispensable

[86] FLORES Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Publicas mexicanas. Op. Cit. P. 158
[87] ídem
[88] Ídem.
[89] Ídem.

para cubrir el presupuesto, con el objeto de que el sacrificio de cada quien sea menor."[90]

Lo anterior implica que mientras más personas paguen el gravamen impuesto, menor será la carga económica. Siempre en búsqueda de esta justicia tributaria, es decir, que pagarán más los que ganen más, siempre que a procedencia de ese ingreso sea de un capital sin esfuerzo alguno, y pagarán menos, los que a pesar de percibir el mismo ingreso del que pague más, este último lo gane fruto de su esfuerzo y trabajo persona; Es una medida congruente que el propio Estado establezca para mantener un equilibrio proporcionado del sistema tributario.

Cabe señalar que este impuesto se desarrollará plenamente, mientras existan diversos impuestos a pagar, en donde la idea es que "los defectos de unos se corrijan por la acción de otros".[91]

3.3.- Principio de Certidumbre

"*Este principio consiste en que toda ley de impuestos deben señalarse con precisión los elementos esenciales de éstos para evitar que existan actos arbitrarios por parte de la autoridad. Dichos elementos: objeto, sujeto, tasa, tarifa y cuota.*"[92]

Rodolfo Ponce, define de una manera genérica que la certidumbre consiste que toda ley debe estar fundamentada en elementos esenciales que las caractericen y reflejen la seguridad jurídica de que se respetaran.

El maestro Emilio Margáin dice que *"este principio nos señala que todo impuesto debe de poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública."*[93]

Los impuestos que se encuentran regulados por la ley en materia fiscal, deben de contener y asegurar que serán cumplidos todos y cada uno de los

---

[90] Ídem.
[91] Ídem.
[92] PONCE Gómez, Francisco. Derecho Fiscal. Et. al. Edit. Limusa. México 2009.P. 64
[93] MARGÁIN Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Óp. cit. P. 26

elementos que los conforman, sólo de esta manera podremos estar ante un sistema tributario sano y equilibrado.

Ernesto Flores Zavala señala lo siguiente:

"El impuesto que individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas. Cuando no suceda así, toda persona sujeta a un impuesto se halla más o menos a merced del recaudador del mismo, el cual puede exagerar el importe del impuesto para cualquier contribuyente que le desagrade, o arrancarle, por la amenaza de esa grabación, algún presente o propina. La inseguridad de los impuestos estimula la insolencia y favorece la corrupción de una clase de hombres, que ya por la función que desempeña son impopulares, incluso cuando no son ni insolentes ni corrompidos."[94]

Es de suma importancia garantizar la seguridad jurídica del contribuyente en un sistema fiscal, ya que de lo contrario nuestro derecho carecería de igualdad, equidad y justicia creando de esta manera un descontento social por los actos de arbitrariedad, corrupción de la autoridad, y la desventaja y daños a los derechos de los contribuyentes.

Respecto a este impuesto el maestro Adolfo Arrioja Vizcaíno señala lo siguiente:

"Todo tributo debe poseer fijeza en sus elementos constitutivos, ya que de otra manera se da paso al abuso y a la arbitrariedad de las autoridades encargadas de la recaudación, las que ha su capricho pueden llegan a fijar las cuotas impositivas, fechas de pago, obligaciones a satisfacer, etc.". [95]

De acuerdo a esta idea, todo impuesto que constituya la ley en materia fiscal, tiene la finalidad de establecer certeza y claridad en los elementos de dicho impuesto, para garantizar que no se realicen actos de arbitrariedad de la autoridad fiscal, que lesionen los derechos de los contribuyentes sobre tiempos de cobro, formas de pago y cantidades a pagar.

---

[94] FLORES Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Publicas mexicanas. Op. Cit. Pp.160-161.
[95] ARRIOJA Vizcaíno Adolfo. Derecho fiscal. Op.Cit.P.216

En este sentido los elementos constitutivos y esenciales que deben contener los impuestos son: el sujeto activo (el Estado), sujeto pasivo (contribuyente), el objeto, la cuota tasa o tarifa y por último la base gravable en donde "la ley debe también señalar de manera precisa y objetiva cuales la porción del ingreso, rendimiento o utilidad gravables a la que deberá aplicarse a la tasa cuota o tarifa para fijar en cantidad liquida el monto de la prestación fiscal a satisfacer."[96] Dichos principios los hemos ya explicado en el capítulo anterior.

Es decir, la ley debe aclarar respecto a un impuesto, cuál será la parte del ingreso, cuales son los conceptos de deducciones que nos dará como resultado dicha base entendida como aquella cantidad a la que se le aplicará la cuota tasa o tarifa esto con la expresión siguiente:

(Ingresos – deducciones = base gravable)

5.- Fecha de pago. La ley tributaria debe velar por el principio de seguridad jurídica, por lo que es necesario que señalen los plazos y los términos en los que el sujeto pasivo entendido como el y/o la contribuyente está obligado a cumplir con la obligación de enterar el tributo. Todo esto con la finalidad de que el contribuyente se encuentra amparado en la ley misma y pueda soportar "los correspondientes impactos patrimoniales"[97]

6.- Sanciones aplicables. "Lo que corresponde a las acciones que tiene el fisco al incumplimiento de una obligación, entendiendo a las sanciones como: multas, recargos y actualizaciones, más gastos de ejecución; debe encontrarse regulados por la legislación fiscal aplicable en el momento en que nació la obligación, debe de especificar los montos mínimos y máximos dependiendo del grado de sanción que se trate, así como también las medidas punitivas que llegase a tomar la autoridad al incumplimiento de las mismas."[98]

Adam Smith encuentra sobre este respecto que otro problema la legislación fiscal es la redacción técnica y complicada que va encaminada a la oscuridad e ignorancia de la norma que crea una evasión impositiva; nos explica que si ésta va dirigida a todas las personas en general, debe ser clara y precisa para que sea

[96] Ídem.
[97] Ídem.
[98] Ídem.

entendida por cualquiera, de lo contrario se viola el principio en estudio, pues ¿cuál será la certeza que tienen los ciudadanos en la ley, y sus medios de defensa, si desconocen el lenguaje técnico de la norma?

3.4.- Principio de comodidad

El maestro Guillermo Ponce señala respecto a este principio que "consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma que más convenga al contribuyente para realizar su pago. Esto es, escoger las fechas o períodos que, de acuerdo con la naturaleza del gravamen sean más ventajosas para el causante."[99]

Pero este principio va más allá de una época de pago y cobro de impuestos, sino que se debe dar también al contribuyente facilidades para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Emilio Margáin nos explica que "si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Por lo tanto para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o periodos que en atención a la naturaleza del gravamen sean más propicias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago. Que el legislador tome en consideración este principio, traerá como resultado una mayor recaudación y, por ende, una menor evasión por parte del contribuyente."[100]

Es decir, si el legislador, debe darnos esa primicia: entre más fácil sean las herramientas de cumplimiento de nuestras obligaciones fiscales, tendremos un mayor cumplimiento y recaudación de las contribuciones.

Esta idea se encuentra englobada de la siguiente manera:

"Lo anterior nos demuestra, de modo irrefutable, que el Principio de Comodidad va más allá del simple señalamiento de fechas adecuadas para el entero de los tributos. Por el contrario, debe comprender íntegramente todos los aspectos relacionados con el procedimiento de pago, en virtud de que una

[99] PONCE Gómez, Francisco. Derecho Fiscal. Óp. Cit. P. 64
[100] MARGÁIN Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Óp. cit. P. 28

adecuada recaudación sólo es posible facilitando al máximo a los contribuyentes en el cumplimiento de sus deberes."[101]

Este principio se ve menoscabado en nuestra realidad, cuando la autoridad fiscal especifica que la presentación de las declaraciones y expedición de comprobantes fiscales puedan ser realizados y obtenidos mediante medios electrónicos, ya que no es cómodo ni barato para aquellas personas que no tengan un conocimiento ni del uso de una computadora, mucho menos de uso del internet.

"Resumiendo nuestras ideas acerca del Principio de comodidad, podemos concluir diciendo que:

a) Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe de hacer cómodo su entero. Por lo tanto, para cumplir este principio, deben escogerse algunas fechas o períodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el acusante realice su pago.

b) Asimismo, debe facilitarse el entero tributario designando lugares adecuados para el desarrollo de las funciones recaudatorias del Estado, en donde los sujetos pasivos sean tratados con decoro y atención, como sostenedores que son de los gastos públicos, y no como insignificantes vasallos o presuntos delincuentes. Además, se deben proporcionar otro tipo de facilidades como que el pago de determinas contribuciones pueda efectuarse por correo.

c) Finalmente, el acatamiento del principio de comodidad que los documentos que los contribuyentes deben de elaborar para efectuar el pago (declaraciones de impuestos, formularios, etcétera) aparezcan redactados en forma clara sencilla y

[101] ARRIOJA Vizcaíno Adolfo. Derecho fiscal. Op.Cit.P.222

compresible, de manera que puedan ser requistados, sin incurrir en error, por cualquier ciudadano promedio."[102]

3.5.- Principio de economía

"El principio de economía consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible; para ello, su recaudación no debe ser onerosa, es decir, el Estado debe preocuparse por contar con una buena administración, a fin de que resulten menos costosas las erogaciones inherentes a la administración y recaudación de los impuestos que las cantidades recaudadas, por ejemplo, los gastos de operación como suelos de empleados y funcionarios, renta de edificios o mantenimiento de los propios, teléfono, luz, agua, mobiliario, papelería, etc., ascienden a $1'000,000.00 y la recaudación es de $800,000.00."[103]

El principio de economía consiste en que el Estado obtenga el recurso lo menos oneroso posible, es decir que el esfuerzo recaudatorio se acorde a lo que se recauda.

"Todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado, sea lo más pequeña posible. El que esta diferencia sea grande, puede deberse a una de las cuatro causas siguientes:

Primera: La recaudación del impuesto puede necesitar un gran número de funcionarios cuyos sueldos puedan devorar la mayor parte del producto del mismo, y cuyos gajes puedan aun imponer una especie de impuesto adicional al público."[104]

A contrario sensu, debe de existir una equilibrada contratación de empleados encargados de la recaudación tributaria, de lo contrario se

---

[102] Ibídem. P. 224
[103] PONCE Gómez, Francisco. Derecho Fiscal. Óp. Cit. P. 65
[104] FLORES Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Publicas mexicanas. Op. Cit. Pp.161-162.

convertirá en un sistema antieconómico, puesto que se convertirá en una carga presupuestaria más para el contribuyente.

Segunda: Puede ser causa, de que una parte del capital de la comunidad se separe de un empleo más productivo, para dedicarlo a otro menos productivo.[105]

El tributo debe manejarse siempre bajo el siguiente principio fiscal: "vale más un tributo cuyo cobro se base en tasas razonables y que por tal razón cuente con muchos causantes"[106], que uno que se base en un cobro excesivo y por ello tienda a la evasión del tributo.

Tercera: Las multas y otras en que incurren los infortunados individuos que tratan sin éxito de evadir el impuesto, pueden con frecuencia arruinarlos, terminando así con el beneficio que la comunidad pudiera derivar del empleo de sus capitales. Un impuesto imprudente ofrece grandes tentaciones de evadirlo.[107]

La tercera causa, se refiere principalmente al tipo de sanción, y el grado que se le dará dependiendo de la gravedad del incumplimiento de sus obligaciones. En este sentido Adam Smith realiza en una crítica a los sistemas tributarios que pretenden excederse en las penas, a quien hace lo posible por evadir los impuestos.

Cuarta: Someter a la gente a las frecuentes visitas y al examen odioso de los recaudadores de impuestos, puede exponerla a muchas molestias, vejaciones y opresiones innecesarias."A lo que puede añadirse dice John Stuart Mill: "que las reglas de carácter restrictivo a las que se somete con frecuencia al comercio y a la industria, para impedir que se escapen a un impuesto no sólo son por sí molestas y costosas, sino que a menudo crean obstáculos insuperables para la introducción de perfeccionamientos.[108] Esto es, la autoridad ejerciendo sus facultades de comprobación puede realizar verdaderos actos de molestia para el contribuyente con exhaustivas revisiones del cumplimiento de obligaciones. Lo cual parecería por parte de

---

[105] Ídem.
[106] ARRIOJA Vizcaíno Adolfo. Derecho fiscal. Op.Cit.P.228
[107] FLORES Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Publicas mexicanas. Op. Cit. Pp.161-162.
[108] Ídem.

los auditores fiscales verdaderos actos de inquisición, en donde el contribuyente ya es culpable de antemano, violando de esta manera los derechos fundamentales de los contribuyentes que establece nuestra Carta Magna.

"Si bien es cierto que el artículo 16 de nuestra Constitución Política y diversos preceptos de Código Fiscal de la Federación conceden a los particulares una serie de medios de defensa legal en contra de este tipo de acciones, no todo están en condiciones de procurarse adecuados servicios de asesoría y optan por el fácil y negativo camino de declararse culpables de fraudes y evasiones que nunca cometieron, o por el más común de ofrecer el inevitable soborno. Por supuesto, el ciudadano que incurre en la actitud menciona en último término –trágico vicio atávico de nuestro país -, es tan culpable como el empleado hacendario que recibe la dádiva, pero es un hecho innegable que tal actitud es provocada por el visitador, el que en vez de dedicarse objetiva e imparcialmente a desarrollar la tarea que le fue encomendada, desde un principio suele comportarse entre misterio y amenazante, dado a entender que viene investido de una gran autoridad y sabe con certeza de la existencia de terribles irregularidades que pueden llegar a significar el fin del negocio del causante visitado."[109]

Con estos cuatro principios o causas que expone Flores Zavala podemos deducir que es necesario que exista un costo de recaudar inferior, sea a la recaudación de impuestos, para que el Estado tenga el ingreso suficiente para cubrir sus necesidades. Sólo con un sistema equilibrado y organizado en el cobro - recaudación de impuestos podremos encontrar esa diferencia entre lo que se recauda y lo que se utiliza en beneficio del gasto público.

En relación a esta idea, el maestro Adolfo Arrioja nos explica detalladamente todo lo que hemos venido señalando a lo largo de este principio de la siguiente manera:

"*Todo tributo debe derivar de un apropiado sistema de planeación que lo haga redituable. Su destino y su justificación están constituidos por la*

[109] ARRIOJA Vizcaíno Adolfo. Derecho fiscal. Op.Cit.P.232

satisfacción del gasto público. No es aceptable ni justificable que su fin sea otro. Cuando los costos de recaudación absorben gran parte de los rendimientos de los tributos establecidos en una Nación, el fisco está llevando a cabo una labor inútil para él y perjudicial para la ciudadanía n general, puesto que, ¿de qué sirve que el Estado organice toda una estructura hacendaria y promueva la expedición de leyes tributarias, si los ingresos derivados de las mismas en vez de integrarse al Presupuesto Nacional van a utilizarse primordialmente en cubrir los gastos ocasionados por el propio procedimiento recaudatorio? ¿Cuál es el objeto de que los particulares se sometan a sacrificios económicos si ello no va a repercutir en obras en beneficios colectivo, sino en una especie de círculo vicioso que va del tributo al costo de recaudación, de éste a un nuevo tributo y así sucesivamente?"[110]

En este entendido el único sustento en que se encuentre normada la relación jurídica tributaria es el cumplimiento de obligaciones fiscales, a cambio de que el Estado en su único objetivo preste los servicios y condiciones necesarias para subsistir que todo lo que se recaude vaya para el gasto público.

3.6.- Conclusiones

Derivado del contenido éste capítulo tercero, tenemos las siguientes conclusiones:

1.- Adam Smith consagra los principios de las contribuciones dentro del libro V de su obra titulada *"Riqueza de las Naciones",* estos principios son: justicia, Certidumbre, comodidad y Economía.

2.- El principio de justicia se refiere a que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del Estado de acuerdo a sus capacidades económicas. Fundamentalmente se trata de ser igualitarios y equitativos, ésta máxima se regirá bajo dos principios, a saber: el principio de generalidad y el principio de uniformidad.

---

[110] Ibidem.P.224

El principio de generalidad establece que todos deben pagar impuestos de acuerdo a su capacidad contributiva, mientras que el principio de uniformidad implica que mientras más personas paguen el gravamen impuesto, menor será la carga económica para cada uno de ellos.

3.- El principio de Certidumbre consiste en que toda ley de impuestos deben señalar con precisión los elementos esenciales que lo componen para evitar que existan actos arbitrarios por parte de la autoridad fiscal. Dichos elementos son: objeto, sujeto, tasa, tarifa y cuota.

4.- El principio de comodidad se refiere a que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma que más convenga al contribuyente para realizar su pago.

5.- El principio de economía establece que el Estado debe obtener el recurso lo menos oneroso posible, es decir que el esfuerzo recaudatorio sea acorde a lo que está recaudando.

CAPÍTULO 4

Los medios electrónicos como herramienta de cumplimiento de la obligación fiscal

4.1- Antecedentes históricos de los medios electrónicos

A lo largo de este capítulo observaremos de manera general, cuál fue el desarrollo tecnológico y evolución tanto de la computadora como del internet, además de sus diversas aplicaciones.

Guillermo Levine, en su libro titulado “Introducción a la computación”, nos explica de manera detallada cómo se fueron presentando los antecedentes más destacados que preceden a la computadora actual:

“Uno de los problemas que siempre ha fascinado al hombre es el relacionado con la actividad de contar y con el concepto número. Y de ahí que entre las primeras herramientas que inventó está un ingenio mecánico capaz de liberarlo de la pesada tarea de calcular a mano.

El ábaco representa la primera calculadora mecánica, aunque no se le puede llamar computadora porque carece de un elemento fundamental: el programa, que se logrará sino hasta mucho tiempo después.

Otro ingenio mecánico, que tampoco es una computadora, fue la máquina de calcular inventada por Blaise Pascal (1623-1662). Se trató de una serie de engranes en una caja, que proporcionaban resultados de operaciones de suma y resta en forma directa mostrando un número a través de una ventanita, motivo ventajoso que evitaba tener que contar, como ocurría con el ábaco; además, presenta los resultados en forma más accesible y directa.

La computadora nace, de hecho, alrededor de 1830, con la invención de la maquina analítica de Charles Babbabe (1791-1871). Este diseño que nunca se llevó por completo a la práctica, contenía todos los elementos que configuran una computadora moderna, y que la diferencian de una calculadora.

La aplicación fundamental para la que el gran inventor inglés desarrolló su máquina era elaborar tablas de funciones matemáticas usuales (logaritmos, tabulaciones trigonométricas, etc.) que requerían mucho esfuerzo manual"[111].

Respecto a este tema, realizando un comparativo Long Larry, en su libro titulado "*Introducción a las Computadoras y al Procesamiento de Información"*, nos explica que "Charles Babbage trabajó hasta su muerte en los avances de una máquina analítica que en esencia era una computadora de propósitos generales conforme su diseño la máquina podía sumar, restar, multiplicar y dividir en una secuencia automática de velocidad de 60 sumas por minuto, pero este diseño, requería miles de engranes y mecanismos que cubrirían el área de un campo de futbol y que debían accionarse por una locomotora. Los trazos detallados por Babbage describían las características incorporadas ahora en la moderna computadora electrónica, sin embargo si éste descubridor hubiese vivido en la época de la tecnología eléctrica hubiera adelantado por varias décadas el descubrimiento de la computadora eléctrica".[112]

Como podemos observar, la computadora surge de querer facilitar al hombre la resolución de cálculos matemáticos. Pasando por los primeros inventos como fueron el ábaco, la calculadora y llegando a la llamada *"máquina analítica"* mediante la cual era posible realizar una infinidad de operaciones con ayuda de tablas que contenían funciones matemáticas, pero al mismo tiempo, que carecía de practicidad, lo que hacía muy complicado su funcionamiento.

Cien años después del invento de Babbage, en 1947, surgió la primer computadora electrónica llamada ENIAC (Computador e Integrador Numérico Electrónico) dicha computadora fue fabricada en la Universidad de Pensilvania, el

[111] LEVINE Gutiérrez, Guillermo. Introducción a la computación y a la programación estructurada. Edit. McGRAW-HILL. México 1989. P.3
[112] LONG Larry. Introducción a las computadoras y al Procesamiento de Información. Edit. Prentice- Hall. México 1998. P.p. 32-35

proyecto estuvo auspiciado por el departamento de guerra de los Estados Unidos, integrado por los ingenieros John Mauchly y John Eckert."[113]

"Esta máquina era enorme: ocupaba todo un sótano en la universidad, tenía más de 18,000 tubos de vacío, consumía 200 KW de energía eléctrica y requería de todo un sistema de aire acondicionado industrial. Pero era capaz de efectuar alrededor de cinco mil operaciones aritméticas en un segundo, dejando para siempre las limitaciones humanas de velocidad y precisión, e inaugurando una nueva etapa en las capacidades de procesamiento de datos."[114]

A pesar de tratarse de una máquina que ocupaba grandes dimensiones, resultaba ser el invento tecnológico más importante de la época, ya que facilitaba el trabajo y reducía el tiempo de su ejecución, realizando un número inimaginable de operaciones matemáticas.

"Dos años después lanzan la EDVAC (*Electronic Discrete Variable Automatic Computer*); en donde ya forma parte del equipo de científicos el ingeniero y matemático John Von Neumman, cuya idea fundamental, y por la cual se le considera padre de las computadoras; fue permitir que en la memoria coexistiesen datos con instrucciones, para que la computadora pudiera ser programada de manera suave, y no por medio de alambres que eléctricamente interconectaban varias secciones del control, como en la ENIAC."[115]

Posteriormente, la computadora fue concediendo flexibilidad y una mayor facilidad al usuario, lo cual fue abriendo la brecha a los inicios de la programación. Las etapas subsecuentes a este desarrollo computacional se dividen en generaciones estructuradas de acuerdo a dos aspectos importantes:

A) La forma en que están construidas: que haya tenido cambios sustanciales,

B) Forma en que el ser humano se comunica con ellas: que haya experimentado progresos importantes.[116]

---

[113] ROMÁN Ruiz, Edgardo. Evolución de las computadoras. [http://facultad.bayamon.inter.edu/colivares/Computer_exolution.htm]. (Consultada el 8/08/2012).
[114] LEVINE Gutiérrez, Guillermo. Introducción a la computación y a la programación estructurada. Óp. Cit. P.5
[115] Ibídem. P.7
[116] Ibídem. P.8

PRIMERA GENERACIÓN

En 1951 salió a la venta la UNIVAC I (computadora universal) en Estados Unidos, fue un proyecto de Eckert Machly, y "disponía de mil palabras de memoria central y podía leer cintas magnéticas."[117]

Cabe señalar que en esta primera generación las máquinas, aun se caracterizaban por ocupar grandes espacios, además de ser costosas y fue empleada para procesar los datos del censo de 1950 en los Estados Unidos.

Entre otras características que tenía la UNIVAC I (Universal Computer) podemos señalar que:

- "Usaban tubos al vacío para procesar información.
- Utilizaban cilindros magnéticos para almacenar información e instrucciones internas.
- Debido a su tamaño utilizaban gran cantidad de electricidad, generaban gran cantidad de calor y eran sumamente lentas.
- Se comenzó a utilizar el sistema binario para representar los datos."[118]

Después a la UNVAC I, la compañía IBM, desarrollo una máquina, la IBM 701 de la que se entregaron 18 unidades entre 1953 y 1956, que inaugura la larga serie por venir.

El modelo de la computadora más exitoso de la primera generación fue el 650 de IBM, de la que se produjeron varios cientos. Esta máquina usaba un esquema de memoria secundaria llamado *tambor magnético,* antecesor de los discos que actualmente se emplean.[119]

SEGUNDA GENERACIÓN.

Se considera que la segunda generación empieza en la década de los sesenta y sus características más importantes son:

---

[117] ROMÁN Ruiz, Edgardo. Evolución de las computadoras. Óp. Cit.
[118] **Computación Aplicada al Desarrollo SA de CV.** Generaciones de las computadoras [http://www.cad.com.mx/generaciones_de_las_computadoras.htm]. (Consultado 02/06/2012)
[119] LEVINE Gutiérrez, Guillermo. Introducción a la computación y a la programación estructurada. Óp. Cit. P.9

- Se reduce el tamaño de estos computadores, aumentándose así su capacidad de procesamiento.

- Comienza a desarrollarse la llamada *"programación de sistemas"*[120].

- Empezaron a producir en serie los primeros computadores con un pequeño bloque de silicio; "este mineral es un material semiconductor que contiene impurezas que alteran su conductividad eléctrica. Así, el computador se vuelve más económico, más rápido y más compacto."[121]

La segunda generación abarcó aproximadamente cinco años, y se le consideró como "una transición entre las recién inventadas máquinas electrónicas, que nadie sabía con precisión para qué podrían ser útiles, y el actual concepto de computadora, sin el cual el funcionamiento de las modernas sociedades industriales sería difícil de concebir"[122]

TERCERA GENERACIÓN

Esta generación comenzó a mediados de los años sesenta e inicia con la presentación de la serie 360 de IBM, en abril de 1964,

La tercera generación se caracterizó por:

A) La fabricación electrónica de las computadoras en circuitos integrados (agrupamiento de circuitos de transistores grabados en pequeñísimas placas de silicio);

B) La utilización de lenguajes de control de los sistemas operativos.

Durante esta generación, surgió "un gran mercado para las computadoras de tamaño mediano o minicomputadoras, que no son tan costosas como las grandes máquinas, pero que ya disponen de una gran capacidad de proceso.[123]

[120] ROMÁN Ruiz, Edgardo. Evolución de las computadoras. Op. Cit.
[121] GRUPO MENTA. Generaciones de la computadora.[http://elgrupomenta.blogspot.mx/] (CONSULTADO 02/05/2012)
[122] LEVINE Gutiérrez, Guillermo. Introducción a la computación y a la programación estructurada. Óp. Cit. P.10
[123] Ibídem. P. 12

Como hemos podido observar, durante esta generación se da una transición muy importante, ya que con la utilización del silicio se redujo el tamaño, el costo y se potencializó la capacidad de procesamiento de la computadora.

CUARTA GENERACIÓN

El adelanto de la microelectrónica prosigue a una velocidad impresionante y ya por el año de 1972 surge en el mercado una nueva familia de circuitos integrados de alta densidad, que reciben el nombre de microprocesadores.

Entre las características más importantes que observamos a los largo de las cuatro generaciones, es el tema del tamaño de las computadoras que fue disminuyéndose, debido al descubrimiento y utilización de microprocesadores, que como leímos eran más baratos, pequeños y capaces de procesar más datos en menor tiempo, lo que permitía que los precios disminuyeran y más personas fueran capaces de adquirir un equipo de cómputo.

4.2.-Concepto de Internet

El diccionario de la Real Academia Española define el concepto de internet de la siguiente manera:

"Red informática mundial, descentralizada, formada por la conexión directa entre computadoras mediante un protocolo especial de comunicación."[124]

El libro titulado *"La firma y la factura electrónica",* nos explica que para los últimos años del siglo XX el internet, considerado así la "red de redes o www (World Wide Web) el que, al permitir que todos los usuarios se conecten, implicó un gran cambio en el comportamiento de las personas, en la sociedad y en el concepto del valor de las cosas"[125].

Efectivamente este avance tecnológico trajo consecuencias que revolucionarían al mundo entero. La raíz de este invento deriva de "un experimento de comunicaciones del departamento de defensa de los

[124] DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Internet. [http://lema.rae.es/drae/?val=internet.] Consultada (26/09/2012).
[125] BASTIDAS Yffet, María Teresa. Et. al. La firma y la factura electrónica. Edit. Instituto Mexicano de Contadores Públicos y Colegio de Contadores de México. P. 20

Estados Unidos llamado ***Arpanet,*** al inicio de los años sesentas. Esta fue una colección de computadoras que interconectaban muchos servidores de terminales. La preocupación era que de una guerra nuclear bloqueara totalmente las comunicaciones, así que las vías para conectar redes tenían que ser flexibles. Los creadores de este sistema tuvieron el cuidado de desarrollar reglas voluntarias que cubrieran todos los aspectos de este sistema. Se hicieron estándares para la creación de direcciones y para los protocolos de comunicaciones. Esta idea incluye enviar mensajes empaquetados *(packet)* en una especie de envoltura. El mensaje es puesto en un paquete IP (Internet protocol) y es enviado por la computador fuente. La computadora fuente es responsable de asegurarse de que el mensaje llegue a su destino. La red no tiene responsabilidad. Si alguna ruta no está disponible, se puede seleccionar otra."[126]

Esta tecnología evolucionó hasta llegar al estado que actualmente conocemos, en donde el rango de información por Internet es ilimitado.

El ingeniero Gonzalo Ferreira C. define al Internet como:

"El resultado de comunicar miles de redes de computadora entre sí."[127]

Es así como el autor introduce su explicación señalando que ya sea desde una computadora personal, en casa, escuela o trabajo, con una terminal fija, es posible accesar a miles de computadoras alrededor del mundo.

Finalmente, y siendo de las definiciones más completas, José A. Carballar nos dice que "técnicamente se puede definir Internet como una red formada por la interconexión cooperativa de redes de ordenadores. Dicho de otra forma, Internet es una red de redes. De hecho, el término Internet procede de las palabras inglesas interconnection y network: esto es interconexión y red. "[128] Ahora bien, toda esta serie de redes interconectadas, que funcionan juntas gracias a un procedimiento tecnológico de comunicación, se convierten en "una herramienta para la comunicación. El uso que se le pueda dársele depende de las necesidades

---

[126] POTTER, James E. Aprenda rápido Internet. Edit. Computer. México 1994. Pp. 20-21
[127] FERREIRA C. Gonzalo. Internet paso a paso. Edit. Computec. México. 1996. P. 34
[128] CARBALLAR, José. A. Internet libro de navego. Edit. Falcón. Madrid, España 2002. P. 6

y de la inventiva de sus usuarios. Si hay algo que caracteriza a Internet es su capacidad de evolución y de adaptación a las nuevas necesidades que puedan aparecer."[129]

Aplicaciones

Entre las aplicaciones que el usuario puede encontrar en internet tenemos las siguientes:

- "Comunicación. Un lugar donde poder comunicarse con todo el mundo, a un bajo coste.
- Información. Un lugar donde conseguir información de primera mano y de cualquier tipo científica, literaria, comercial, noticias, etc.
- Compras. Un centro comercial donde se puede ver, comparar y comprar cualquier producto o servicio sin moverse de casa.
- Entretenimiento. Un espacio donde poder pasar horas de ocio y disfrute: viendo vídeos, escuchando música, leyendo, chalando, etc."[130]

En el caso de las empresas, pueden brindar diversos servicios a los clientes entre los cuales se encuentra:

- "Publicidad. Un escaparate para mostrar productos y servicios.
- Ventas. Un canal de distribución con multitud de posibilidades.
- Atención al cliente. Un lugar para ofrecer un buen servicio de atención al cliente y de forma personalizada.
- Soporte de la empresa. Una infraestructura básica sobre la cual hacer funcionar nuestro negocio.

[129] FERREIRA C. Gonzalo. Internet paso a paso. Op. Cit. P.7
[130] Ídem.

- Oportunidad de nuevos negocios. Un nuevo entorno, todavía en explotación, listo para dar cabida a nuevos modelos de negocios."[131]

Otra de las funciones que se le ha dado al internet, se hace presente al tomársela como una herramienta de comunicación entre la administración pública y la ciudadanía, ejemplos claros son las páginas de internet con las que cuentan las Secretarías del Estado en nuestro país, las cuales brindan a los usuarios información y acceso a aplicaciones que les facilitan y agilizan trámites, sin necesidad de la atención presencial.

4.3.- Regulación de los medios electrónicos (Código de Comercio, Código Civil, Código Federal de Procedimientos Civiles y ley de Firma electrónica Avanzada jurisprudencia)

No es posible concebir el estudio de la regulación de los medios electrónicos, sin hablar de la materia de comercio y de Derecho Civil a la par, ya que aquí surge, se desarrolla y, posteriormente, se extiende a las diversas materias como la fiscal.

Regulación de los medios electrónicos en el Código Civil y el Código de Comercio

Hasta antes de las reformas de mayo del año 2000, no se encontraban regulados dentro de nuestra legislación mexicana los medios electrónicos, por esta misma razón en un juicio donde la *litis* era de dicha naturaleza, las partes no podían allegarse de pruebas que tuvieran la suficiente fuerza para garantizar la realización de un acto jurídico. El Código Civil, sólo contemplaba como medios de comunicación la vía telefónica o telegráfica.

Dentro de sus artículos 1805 y 1811 nos explica las diferentes hipótesis que existen respecto al consentimiento y su perfeccionamiento, el cual "se integra por

[131] Ídem.

una policitación u oferta y la consecuencia era la aceptación de la misma."[132] Y que esta voluntad podía manifestarse entre personas presentes o no presentes. De tal texto tenemos las siguientes hipótesis:

Primera hipótesis. (Art. 1805)

Entre **presentes sin plazo**: se refiere a que ambas partes se encuentran físicamente al momento de realizar el contrato, por lo que este se perfecciona de manera inmediata.

Segunda hipótesis. (Artículo 1804)

Entre **presentes con plazo**: se perfecciona el consentimiento si se ejerce antes de que se cumpla el plazo.

Tercera hipótesis (Artículo 1807)

Entre **no presentes**: que contempla, a su vez, cuatro modos para perfeccionar que son:

a) Se hace la oferta, están de acuerdo ambas partes en el precio y el producto que se ofrece, por lo tanto se perfecciona el consentimiento.

b) De la expedición. Se perfecciona cuando el receptor de una oferta la conoce, la acepta, la declara en una carta la cual expide y sale de su control.

c) Recepción. El consentimiento se perfecciona cuando el oferente recibe la aceptación.

d) Información. El oferente ha recibido la aceptación y le informa a la otra parte que recibió su declaración, por lo que en ese momento se perfecciona el consentimiento.

Cuarta Hipótesis (Artículo 1806)

Entre **no presentes sin plazo**: depende de cómo se estableció la declaración unilateral de la voluntad, pero señala el artículo que sólo quedará ligado por tres días, tomando en cuenta también el tiempo necesario en que tarde

[132] BASTIDAS Yffet, María Teresa. Et. al. La firma y la factura electrónica. Óp. Cit. P. 35

la ida y vuelta del correo público, también señala que de no haber éste, se tomarán también en cuenta las dificultades de las comunicaciones.

Quinta hipótesis (Artículo 1804)

Entre **no presentes con plazo**: toda persona que propone a otra la celebración de un contrato fijándole un plazo para aceptar, queda ligada por su oferta hasta la expiración del plazo.

Sexta hipótesis (Artículo 1805)

Propuesta hecha por teléfono: se tomará en los mismos términos de la primera hipótesis.

Séptima hipótesis (Artículo 1811)

Propuesta hecha por telégrafo: La propuesta y aceptación hechas por este medio producen efectos si los contratantes con anterioridad habían estipulado por escrito esta manera de contratar conteniendo las formalidades en el telégrafo que establezca dicho documento.

En cuanto al perfeccionamiento del consentimiento se discrepaba demasiado en esta materia, ya que el mencionado Código se manejaba mediante la *teoría de la recepción*, mientras que en la materia de comercio, previamente a estas reformas, en artículo 80 del Código de Comercio, establecía la *teoría de la excepción*, "mediante la cual el consentimiento entre ausentes se perfeccionaba cuando el destinatario de la oferta contestaba, aceptando la propuesta."[133]

Cuando este problema recaía en un litigio, algunos tribunales no consideraban las impresiones de internet o mensajes de datos como pruebas indirectas, por lo que las partes debían presentar adicionalmente otro tipo de pruebas, tales como testimoniales o confesionales para acreditar el contenido de las mismas.

Es el año 2003 que se adicionó al Código de Comercio el Título Segundo del Libro Segundo referente al Comercio Electrónico, mediante el cual se reconoció como la posible existencia de actos de comercio mediante el empleo de medios

[133] Ibídem. P. 42

electrónicos como mensajes electrónicos, esto es, *información generada, enviada o recibida, archivada o comunicada con la finalidad de producir consecuencias de derecho.*

A continuación analizaremos las partes que constituyen a este acto jurídico de naturaleza mercantil.

Declaración unilateral de la voluntad a través de los medios electrónicos.

Como ya lo sabemos esta declaración unilateral constituye una de las fuentes de la obligación de todo acto jurídico, y en esta ocasión en particular un contrato mercantil realizado mediante medios electrónicos no es la excepción.

Respecto al marco regulatorio de esta declaración, el Código Civil Federal que es de aplicación supletoria al Código de Comercio, dentro de su artículo 1805 nos explica respecto a la oferta que se realiza a través de estos medios electrónicos sin que exista una fijación de plazo para aceptarla, el autor de la oferta queda desligado si dicha aceptación no se hace inmediatamente.

Un ejemplo claro serían aquellas empresas dedicadas a vender productos mediante una página de internet. Lanzan ofertas al público con un determinado precio y si los usuarios que acceden, no aceptan inmediatamente dicha oferta, la empresa queda desvinculada de la obligación de la misma.

El consentimiento y su perfeccionamiento a través de los medios electrónicos.

Podemos definir al consentimiento como la suma de voluntad de las partes, lo que lo convierte en un elemento esencial de cualquier contrato, de faltar tendríamos como resultado, *contrario sensu*, una nulidad absoluta.

Actualmente el artículo 80 del Código de Comercio en materia de contratos de naturaleza mercantil, señala que los convenios y contratos que se celebran por

medios electrónicos, quedarán perfeccionados desde que se reciba la aceptación de la propuesta o condiciones con que éste fuere modificado.

Aquí nos podemos dar cuenta que con las reformas al Código de Comercio en el año 2003, se sustituyó a la Teoría de la expedición, que era la que se había venido manejando, por la Teoría de la recepción que también sigue el Código Civil Federal.

Podemos entender que se perfecciona cuando el destinatario contesta de manera inmediata, a partir de este momento queda obligado el vendedor a respetar el precio de la oferta.

En este mismo sentido, el Código de Comercio nos explica, dentro de sus artículos 90 y 90 Bis, en qué momento se presumirá que se trata de un mensaje de datos enviado, que provenga del emisor, y también el periodo en debe actuar el destinatario a quien se le confía esta información contenida en dicho mensaje.

"Artículo 90.- Se presumirá que un mensaje de datos proviene del emisor si ha sido enviado:

I.- Por el propio emisor

II.- Usando medios de identificación, tales como claves o contraseñas del Emisor o por alguna persona facultada para actuar en nombre del Emisor respecto a ese mensaje de datos, o

III.- Por un sistema de información programado por el emisor o en su nombre para que opere automáticamente."[134]

Es decir, el mensaje de datos que se entiende como la "información generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o cualquier otra índole"[135] que puede ser enviado por tres fuentes: por el propio emisor, un tercero autorizado a quien se le confieran el uso de claves y contraseñas que le permitan entrar a un sistema de seguridad y realizar dichos movimientos; o bien, un sistema de información, que se encuentre programado por el propio emisor para operarse inmediatamente.

En la definición anterior cuando nos referimos a un sistema de información, es el propio Código de Comercio que dentro del artículo 89 nos explica que "se

[134] AGENDA MERCANTIL. Código de Comercio. Edit. ISEF. México. 2013. P. 18
[135] Ídem.

entenderá todo sistema utilizado para generar, enviar, recibir, archivar o procesar de alguna otra forma mensajes de datos”.[136]

Artículo 90 bis.- Se presume que un mensaje de datos ha sido enviado por el emisor y, por lo tanto, el Destinatario o la parte que confía, en su caso, podrá actuar en consecuencia, cuando:

I.- Haya aplicado en forma adecuada el procedimiento acordado previamente con el emisor, con el fin de establecer que el mensaje de datos provenía efectivamente de éste, o

II.- El mensaje de datos que reciba el destinatario o la parte que confía, resulte de los actos de un intermediario que le haya dado acceso a algún método utilizado por el emisor para identificar mensaje de datos como propio.

Lo dispuesto en el presente artículo no se aplicará:

I.- A partir del momento en que el Destinatario o la Parte que Confía, haya sido informado por el emisor de que el mensaje de datos no provenía de éste, y haya dispuesto de un plazo razonable para actuar en consecuencia, o

II.- A partir del momento en el que el destinatario o la parte que confía, tenga conocimiento, debiere tenerlo, de haber actuado con la debida diligencia o aplicado algún método convenido, que el mensaje de datos no provenía del emisor.”[137]

El destinatario o el que recibe el mensaje de datos podrá realizar las acciones correspondientes siempre y cuando se haya cumplido de manera adecuada el proceso de envío y recepción del mismo, ya que en caso contrario no tendrán efecto ni validez ninguna acción que pudiese realizar.

Es importante saber cuál es el momento en el que la ley determina que se debe considerar como hecha la recepción de un mensaje de datos, y por ende estaremos hablando de la aceptación a una oferta. A continuación el artículo 90 precisa que, salvo prueba en contrario entre las dos partes, entendidas como el emisor y el destinatario, el momento de recepción de un mensaje de datos se determinará en cualquiera de estos tres momentos:

---

[136] Ídem.
[137] Ibídem. P. 19

"I.- Si el destinatario ha designado un Sistema de Información para la recepción de Mensajes de datos, ésta tendrá lugar en el momento en que ingrese en dicho sistema de Información.

II.- De enviarse el Mensaje de datos a un sistema de información del Destinatario que no sea el sistema de información designado, o de no haber un sistema de Información designado, en el momento en que el Destinatario recupere el mensaje de datos, o

III.- Si el destinatario no ha designado un sistema de información, la recepción tendrá lugar cuando el mensaje de datos ingrese a un sistema de información del destinatario."[138]

Una vez recibido el mensaje de datos es importante que el destinatario envíe al emisor del mismo un acuse, en donde confirme que se ha realizado tal recepción.

El Código de Comercio en su artículo 92, especifica dos maneras por las que se puede dar aviso o enviar el acuse de recepción del mensaje de datos:

"1.- Si al enviar o antes de enviar un Mensaje de Datos, el emisor solicita o acuerda con el destinatario que se acuse recibo del mensaje de datos, pero no se ha acordado entre éstos una forma o método determinado para efectuarlo, se podrá acusar recibo mediante:

a) Toda comunicación del destinatario, automatizada o no, o

b) Todo acto del destinatario, que base para indicar al emisor que se ha recibido el mensaje de datos."[139]

En el supuesto en que las partes acordaron que se acusaría de recibido el mensaje de datos, pero no efectuaron ningún método, la legislación nos señala los medios por los cuales se podrá considerar que el emisor ha quedado avisado o notificado mediante algunos de estos medios.

2.- "Cuando el emisor haya indicado que los efectos del mensaje de datos estarán condicionados a la recepción de un acuse de recibo, se considerará que el mensaje de datos no ha sido enviado en tanto no sea haya recibido el acuse de recibido en el plazo fijado por el emisor o dentro de un plazo razonable,

---

[138] Ídem
[139] Ibídem. P. 20

atendiendo a la naturaleza del negocio, a partir del momento del envió del mensaje de datos."[140]

A diferencia del anterior, aquí se nos menciona que dependerá de tres factores para que se tenga tanto enviado como recibido el mensaje de datos: el primero es dentro del término que hayan fijado las partes para que se acuse de recibido; el segundo es que dependerá de este término para que se tengan como producidos los efectos del mensaje, y se considere como enviado, y el tercero la naturaleza del negocio que se esté realizando.

Cuando este acuse de recibo se envié al emisor e indique que el mensaje de datos cumple con todos los requisitos marcados y convenidos en la ley, serán válidos todos los efectos consecuentes del mismo.

Aunado a este avance en nuestra legislación dentro del artículo 1298- A se señala lo siguiente:

"Se reconoce como prueba los mensajes de datos. Para valorar la fuerza probatoria de dichos mensajes, se estimará primordialmente la fiabilidad del método en que haya sido generada, archivada, comunicada o conservada." [141]

Fue así, como comenzaron a preguntarse las partes en un litigio cómo sería posible validar o demostrar que la clave o contraseña con que se enviaba el mensaje pertenecían al emisor, sin que éste pudiese alegar desconocimiento de los actos jurídicos, la fidelidad de los sistemas utilizados y los métodos de comunicación electrónicos que hubiesen desencadenado de dicha acción no violaran la seguridad jurídica de ninguna de las dos partes, y se pudiese demostrar que se perfeccionó el consentimiento, validando así el acto jurídico.

En respuesta a estos cuestionamientos en 2003 se realizó una importante reforma con la que se estableció un novedoso método llamado *"Firma Electrónica Avanzada",* la cual garantizaría que el mensaje de datos provendría efectivamente de un emisor, o bien, de un destinatario.

La Firma Electrónica se basa en cuatro principios esenciales y contenidos en el artículo 97 del Código de Comercio; el objetivo es otorgar seguridad jurídica a

---

[140] ídem
[141] Ibídem. P. 103

las partes que intervienen en dicho acto de naturaleza mercantil. Los principios señalados son:

1.- Principio de integridad: Presunción que los datos no han sido alterados o manipulados desde el momento en que la firma electrónica fue añadida a ellos, garantizando con esto que los elementos del negocio, como el precio, cantidad, y características de lo contratado, entre otros, se considerarán válidos.

2.- Principio de autenticidad: El cual consiste en la presunción de que la firma electrónica pertenece efectivamente a la persona que realizó la firma digital. Esta garantía es necesaria para dar a cada parte certeza de que la otra es realmente quien dice ser. Este principio se encuentra íntimamente ligado con el de identificación, en cuyo caso ciertos doctrinarios lo tratan como parte del principio de autenticidad.

3.- Principio de no repudio: Éste se relaciona con la presunción de que la firma electrónica fue añadida por alguna persona con la intención de firmar los datos y, que por lo tanto, dio su consentimiento respecto del contenido de la transacción. Esto significa que las partes que intervienen no podrán rechazar (repudiar) las obligaciones contractuales derivadas del negocio, salvo que demuestren que concurre algún vicio del consentimiento.

4.- Principio de confidencialidad: Mediante el cual al usar la firma se asegura que se mantienen en secreto las comunicaciones contenidas en el mensaje de datos.

Ahora bien, a la par de las reformas del año 2003 en materia de Comercio, también se realizaron reformas al Código Civil Federal, dentro de las que destacan:

"Artículo 1834. Cuando se exija la forma escrita para el contrato, los documentos relativos deben ser firmados por todas las personas a las cuales se imponga esa obligación.

Si alguna de ellas no puede o sabe firmar, lo hará otra a su ruego y en el documento se imprimirá la huella digital del interesado que no firmó."[142]

[142] AGENDA CIVIL ISEF 2013. Código Civil Federal. Edit. ISEF. México 2013. P. 189.

Para tal efecto, el artículo 1834- Bis del referido Código Civil indica que los supuestos previstos en los dos párrafos anteriores se tendrán por cumplidos 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 accesibles para su ulterior consulta.

En los casos en que la ley establezca como requisito que un acto jurídico deba otorgarse en instrumento ante fedatario público, éste y las partes obligadas podrán generar, enviar, recibir, archivar o comunicar la información que contenga los términos exactos en que las partes han decidido obligarse, mediante la utilización de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, en cuyo caso, el fedatario público deberá hacer constar en el propio instrumento, los elementos a través de los cuales se atribuye dicha información a las partes y conservar bajos su resguardo una versión íntegra de la misma para su ulterior consulta, otorgando dicho instrumento de conformidad con la legislación aplicable que lo rige.[143]

De lo anterior, entendemos que en los casos en que se exija que se firme de manera autógrafa y alguna de las partes no pueda o no sepa, cabe la posibilidad de que otra persona lo haga con su autorización, y en dicho documento el interesado estampe su huella digital.

Código Federal de Procedimientos Civiles

"El Código Federal de Procedimientos Civiles reconoce como prueba la información generada y que conste en medios electrónicos. También se le da validez de original a esa información."[144]

De la siguiente manera dentro de su artículo 210- A el Código Federal de Procedimientos Civiles nos establece los medios y las condiciones para que se considere una prueba válida, así como las formas de su conservación y resguardo.

[143] PERÉZ Chávez Campero Fol. Firma Electrónica Avanzada, documentos digitales y comprobantes electrónicos. Edit. Taxxx. México 2005. P. 33.
[144] Ibídem. P. 41

"Se reconoce como prueba la información generada o comunicada que conste en medios electrónicos, ópticos o en cualquier otra tecnología.

Para valorar la **fuerza probatoria** de la información a que se refiere el párrafo anterior, 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.

Cuando la Ley requiera que un documento sea conservado y presentado en su forma original, ese requisito quedará satisfecho si se acredita que la información generada, comunicada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, se ha mantenido íntegra e inalterada a partir del momento en que se generó por primera vez en su forma definitiva y ésta puede ser accesible para su ulterior consulta."[145]

Ley Federal de Protección al Consumidor

"Dentro de la Ley Federal de Protección al Consumidor, se incluye la protección al consumidor por las operaciones realizadas a través de medios electrónicos.

Con los cambios realizados a éste ordenamiento, se observó un avance significativo en materia de comercio electrónico. Sin embargo, los comerciantes no podían facturar por medio electrónicos, ya que las facturas no eran aceptadas por las autoridades fiscales."[146]

Dentro de la Ley de Protección al Consumidor en el capítulo VIII BIS, titulado "De los derechos de los consumidores en las transacciones efectuadas a través del uso de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología" señala lo siguiente en el artículo 76 BIS señala lo siguiente:

---

[145] AGENDA CIVIL DEL D.F. Código Federal de Procedimientos Civiles. Edit. ISEF. Pp.32-33.
[146] PERÉZ Chávez Campero Fol. Firma Electrónica Avanzada, documentos digitales y comprobantes electrónicos. Óp. Cit. P.41

“Las disposiciones del presente Capítulo aplican a las relaciones entre proveedores y consumidores en las transacciones efectuadas a través del uso de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología. En la celebración de dichas transacciones se cumplirá con lo siguiente:

I. El proveedor utilizará la información proporcionada por el consumidor en forma confidencial, por lo que no podrá difundirla o transmitirla a otros proveedores ajenos a la transacción, salvo autorización expresa del propio consumidor o por requerimiento de autoridad competente;

II. El proveedor utilizará alguno de los elementos técnicos disponibles para brindar seguridad y confidencialidad a la información proporcionada por el consumidor e informará a éste, previamente a la celebración de la transacción, de las características generales de dichos elementos;

III. El proveedor deberá proporcionar al consumidor, antes de celebrar la transacción, su domicilio físico, números telefónicos y demás medios a los que pueda acudir el propio consumidor para presentarle sus reclamaciones o solicitarle aclaraciones;

IV. El proveedor evitará las prácticas comerciales engañosas respecto de las características de los productos, por lo que deberá cumplir con las disposiciones relativas a la información y publicidad de los bienes y servicios que ofrezca, señaladas en esta Ley y demás disposiciones que se deriven de ella;

V. El consumidor tendrá derecho a conocer toda la información sobre los términos, condiciones, costos, cargos adicionales, en su caso, formas de pago de los bienes y servicios ofrecidos por el proveedor; productos que desea recibir, así como la de no recibir avisos comerciales, y

VII. El proveedor deberá abstenerse de utilizar estrategias de venta o publicitarias que no proporcionen al consumidor información clara y

suficiente sobre los servicios ofrecidos, en especial tratándose de prácticas de mercadotecnia dirigidas a la población vulnerable, como los niños, ancianos y enfermos, incorporando mecanismos que adviertan cuando la información no sea apta para esa población."[147]

Este capítulo se encarga de regular las condiciones en las que se celebre alguna transacción entre proveedores y consumidores, y sobre todo tiende en todo momento en la seguridad y protección al consumidor, sobre las posibles prácticas abusivas por parte del proveedor que pudiesen causar algún daño, detrimento, disminución o perjuicio en su patrimonio.

Ley de Firma Electrónica Avanzada

Esta ley que entró en vigor el 4 de julio del 2012, se compone de cuatro Títulos de los cuales podemos sintetizar de la siguiente manera:

1.- Su objeto es regular el uso de la firma electrónica en los actos previstos en el artículo segundo de la misma, entre los cuales podemos encontrar las comunicaciones, servicios, actos jurídicos y administrativos. Así como también va a regular la expedición de certificados digitales únicamente a personas físicas.

Los servicios relacionados con la Firma Electrónica, entendidos como las verificaciones relacionadas a la verificación y validación de la clave pública (los datos contenidos en un certificado digital), así como consulta de certificados que han sido revocados, toda esta información se requerirá a la autoridad certificadora.

También se encarga de regular la homologación de la firma electrónica avanzada, con otras firmas reguladas por otros ordenamientos legales.

2.- Sólo va dirigida a los particulares y los servidores públicos de las dependencias de entidades de la administración Pública Federal, la Procuraduría General de la Republica, y entidades y de las unidades administrativas de la Presidencia de la República, que utilicen la firma electrónica avanzada.

[147] AGENDA MERCANTIL. Ley Federal de Protección al Consumidor. Edit. ISEF. México. 2013.

3.- Esta ley no será aplicable a la materia fiscal, aduanera y financiera. Y sólo será aplicable a los actos en donde sea factible el uso de la firma electrónica avanzada por disposición de ley.

4.- La Secretaría de la Función Pública tiene facultades en el ámbito de su competencia, para interpretar las disposiciones de esta Ley para efectos administrativos; así como también en conjunto con la Secretaria de Economía y el Servicio de Administración Tributaria, dictarán, de manera conjunta, las disposiciones generales para el cumplimiento de esta ley, mismas que deben ser publicadas en el Diario Oficial de la Federación.

En caso de que existan lagunas jurídicas, se aplicará de manera supletoria la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, el Código Civil Federal y Código Federal de Procedimientos Civiles.

La ley aborda el uso y validez de la Firma Electrónica Avanzada con base a los siguientes principios rectores:

I.- Equivalencia Funcional: Este principio se refiere a que tendrá el mismo efecto jurídico que una firma autógrafa, pero en documentos impresos.

II.- Autenticidad: este principio brinda seguridad al receptor de que los datos contenidos en el mensaje provienen del emisor, y por ende es atribuible a las consecuencias jurídicas, que del mismo se generen.

"III.- Integridad. Consiste en que la firma electrónica avanzada en un documento electrónico o, en su caso, en un mensaje de datos, permite dar certeza de que éste ha permanecido completo e inalterado desde su firma, con independencia de los cambios que hubiere podido sufrir el medio que lo contiene como resultado del proceso de comunicación, archivo o presentación"[148]

IV.- Neutralidad Tecnológica: Consiste en que la tecnología utilizada para la emisión de certificados digitales y para la prestación de los servicios relacionados con la firma electrónica avanzada será aplicada de modo tal que no excluya, restrinja o favorezca alguna tecnología en particular." [149]

V.- No repudio: Este principio se refiere a que al ser esta firma íntegra, su autor no puede negar su autoría y por ende los efectos jurídicos que se deriven.

---

[148] DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Ley de Firma Electrónica Avanzada.[http://www.dof.gob.mx/ley-reg.php] (Fecha de consulta 06/06/2013).
[149] Ídem.

VI.- Confidencialidad: Se trata de la seguridad jurídica que la firma electrónica avanzada brinda, ya que garantiza que el mensaje de datos sólo pueda ser cifrado por el firmante y el receptor.

5.- En cuanto a los documentos electrónicos y mensajes de datos, esta ley maneja dos supuestos dirigidos a las dependencias y entidades.

En lo que respecta al primer supuesto, se refiere a las comunicaciones y actos jurídicos que realicen entre ellas, deben hacer uso de mensajes de datos y aceptarán la presentación de documentos electrónicos que presentarán con firma electrónica avanzada por el servidor público, siempre que la ley así lo requiera.

El segundo supuesto, contempla la realización de los actos que hace referencia la propia ley, y que ya hemos explicado en párrafos anteriores, en donde deberán aceptar el uso de mensajes de datos así como presentar documentos electrónicos cuando dichos actos mismas ofrezcan esa posibilidad; siempre que los particulares por sí mismos o en su caso terceros autorizados manifiesten expresamente que dichos actos se efectúen de principio a fin, mediante medios electrónicos. Esto en términos del artículo 19 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo que señala lo siguiente:

"Los promoventes con capacidad de ejercicio podrán actuar por sí o por medio de representante o apoderado.

La representación de las personas físicas o morales ante la Administración Pública Federal para formular solicitudes, participar en el procedimiento administrativo, interponer recursos, desistirse y renunciar a derechos, deberá acreditarse mediante instrumento público, y en el caso de personas físicas, también mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las propias autoridades o fedatario público, o declaración en comparecencia personal del interesado.

Sin perjuicio de lo anterior, el interesado o su representante legal mediante escrito firmado podrá autorizar a la persona o personas que estime pertinente para oír y recibir notificaciones, realizar trámites, gestiones y comparecencias que fueren necesarios para la tramitación de

tal procedimiento, incluyendo la interposición de recursos administrativos."[150]

6.- En cuanto a la estructura y procedimiento del certificado digital esta ley establece que éste debe contener los siguientes elementos:

I.- Número de serie;

II.- Autoridad certificadora que lo emitió:

III.- Algoritmo de Firma;

IV. Vigencia;

V. Nombre del titular del certificado digital;

VI.- Dirección de correo electrónico del titular del certificado digital;

VII.- Clave Única del Registro de Población (CURP) del titular del Certificado

VIII.- Clave pública, y

IX.- Los demás requisitos que, en su caso, se establezcan en las disposiciones generales que se emitan en términos de esta Ley.[151]

7.- Cabe hacer mención que el artículo 18 de la misma ley, debe ser modificado, ya que en la solicitud de firma electrónica, ya no lleva los datos del domicilio, ni correo electrónico como más adelante lo ilustro.

8.- En cuanto a los derechos y obligaciones del titular del certificado digital el artículo 21 señala que el titular del certificado tendrá los siguientes derechos:

I.- A ser informado por la autoridad certificadora que lo emita sobre:

a) Las características y condiciones precisas para la utilización del certificado digital, así como las condiciones de uso;

b) Las características generales de los procedimientos para la generación y emisión del certificado digital y la creación de la clave privada, y

c) La revocación del certificado digital;

II.- A que los datos e información que proporcione a la autoridad certificadora sean tratados de manera confidencial, en términos de las disposiciones jurídicas aplicables, y

---

[150] DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Ley Federal de Procedimiento Administrativo. [http://www.ordenjuridico.gob.mx/Documentos/Federal/wo15305.doc] (Fecha de consulta 06/06/2013).
[151] DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN. Ley de Firma Electrónica Avanzada. Óp. Cit.

III.- A solicitar la modificación de datos y elementos del certificado digital, mediante la revocación de éste, cuando así lo convenga a sus intereses.[152]

Aquí es importante esclarecer que el uso de la Firma Electrónica Avanzada, consta de tres elementos, que son: el archivo con terminación *.key o la llave privada*, el archivo con terminación *.cer o certificado digital* y la *clave privada*. De ahí que cuando la ley señala que el titular desea modificar su certificado digital, primero debe dejarlo si efecto revocándolo, para posteriormente renovarlo con un nuevo archivo *.req o requerimiento* en donde versen los datos del correo electrónico y la clave privada se modifique.

Él titular tiene las siguientes obligaciones:

"I.- Hacer declaraciones veraces y completas en relación con los datos y documentos que proporcione para su identificación personal."[153]

Los datos y documentos que proporcione el titular, deben ser auténticos, por lo que en la solicitud en el apartado de firma se encuentra la leyenda "bajo protesta de decir verdad", de esta manera existe un vínculo innegable por el usuario o titular del certificado.

"II.- Custodiar adecuadamente sus datos de creación de firma y la clave privada vinculada con ellos a fin de mantenerlos en secreto;

III.- Solicitar a la autoridad certificadora la revocación de su certificado digital en caso de que la integridad o confidencialidad de sus datos de creación de firma o su frase de seguridad hayan sido comprometidos y presuma que su clave privada pudiera ser utilizada indebidamente, y

IV.- Dar aviso a la autoridad certificadora respectiva de cualquier modificación de los datos que haya proporcionado para su identificación personal, a fin de que ésta incorpore las modificaciones en los registros correspondiente y emita un nuevo certificado digital."[154]

Cuando se habla de la solicitud de modificación de datos es común que suceda cuando existe una corrección en el Clave Única de Registro de Población, o bien, en los casos de apertura en sucesión, en donde deben señalarse los datos

---

[152] Ídem.
[153] Ídem.
[154] Ídem.

del representante legal en el momento de generar los archivos para la generación de un nuevo certificado.

9.- Esta ley establece que la Secretaría de la Función Pública, la Secretaría de Economía y el Servicio de Administración Tributaria pueden emitir certificados digitales, es decir, son consideradas autoridades certificadoras para emitir certificados digitales.

Estas autoridades conforme lo indica el artículo 25 de la ley, tendrán entre sus principales atribuciones y obligaciones las siguientes:

"I. Emitir, administrar y registrar certificados digitales, así como prestar servicios relacionados con la firma electrónica avanzada;

II. Llevar un registro de los certificados digitales que emitan y de los que revoquen, así como proveer los servicios de consulta a los interesados;

III. Adoptar las medidas necesarias para evitar la falsificación, alteración o uso indebido de certificados digitales, así como de los servicios relacionados con la firma electrónica avanzada;

IV. Revocar los certificados de firma electrónica avanzada, cuando se actualice alguno de los supuestos previstos en el artículo 19 de esta Ley conforme a los procedimientos a que se refiere el artículo 18 de la misma;

V. Garantizar la autenticidad, integridad, conservación, confidencialidad y confiabilidad de la firma electrónica avanzada, así como de los servicios relacionados con la misma;

VI. Preservar la confidencialidad, integridad y seguridad de los datos personales de los titulares de los certificados digitales en términos de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, su Reglamento y demás disposiciones aplicables.

VII. Las demás que les confieran las disposiciones jurídicas aplicables.

Lo anterior, sin perjuicio de las atribuciones que, en su carácter de autoridad certificadora, corresponden al Servicio de Administración Tributaria en términos de la legislación fiscal y aduanera."[155]

En cuanto al numeral IV, cuando hace referencia a revocar los certificados de acuerdo al artículo 19 de la propia ley, se refiere a los casos en que debe dejarse sin efecto un certificado entre como por ejemplo:

- Los supuestos referentes a la comprobación de documentación apócrifa con la que el titular del certificado acreditó su identidad el titular del certificado.

- Cuando el propio titular solicita su revocación; por pérdida de la clave privada o pérdida de *archivo .key*.

- Cuando se ponga en riesgo la confidencialidad de los datos que componen la firma electrónica avanzada; por resolución de autoridad judicial que así lo determine.

10. Por último, en cuanto a las responsabilidades y sanciones, nos dice esta Ley, que va dirigida a los servidores públicos que incumplan los preceptos establecidos dentro de la misma. Tales sanciones serán impuestas de acuerdo a la Ley Federal de Responsabilidad Administrativa de los Servidores Públicos.

4.4.- La banca electrónica en México

"La banca electrónica se puede definir en términos generales como un canal de distribución electrónico y eficiente de servicios bancarios dirigido a personas físicas y morales."[156] Nació para cumplir dos objetivos: el primero es la reducción de los costos, y el segundo la eficiencia operativa con que se realizan las transacciones bancarias. "Proporciona a personas físicas y empresas una alternativa sumamente conveniente para realizar con comodidad y agilidad sus

[155] Ídem.
[156] BASTIDAS Yffet, María Teresa. Et. al. La firma y la factura electrónica. Óp. Cit.P.85

transacciones financieras desde su casa u oficina, adicionalmente presenta información oportuna y estructurada de sus balances y sus transacciones bancarias facilitando la administración de efectivo.

Para empresas medianas, grandes e instituciones gubernamentales la banca electrónica es un elemento indispensable para lograr la correcta administración de su operación y administración de recursos, siendo un factor de decisión importante al seleccionar el banco con el que se desean trabajar. [157]

Es decir, con un pronóstico del efectivo que obtendrá, las empresas tendrán como resultado incrementar sus ingresos financieros y ver los errores cometidos (áreas de oportunidad) que se tienen en diversos sectores.

"Por tal motivo la Banca electrónica es una herramienta necesaria para cualquier empresa que desea abatir los costos de operación y tener una mayor certeza en sus flujos y pronósticos de efectivo, sin dejar a un lado la importancia y la oportunidad de la información que puede ser proporcionada para realizar las conciliaciones y aplicaciones contables."[158]

Entre los principales servicios que ofrece la banca electrónica integral se encuentran los siguientes:

1.- Información de cuentas bancarias: tales como son la información de saldos dependiendo las cuentas que maneje el cliente.

2.- Movimientos: es aquel en donde se muestran los detalles de las cuentas bancarias durante el día o días anteriores a la fecha en que se realice la consulta, ya que con este sistema se cuenta con un almacenamiento histórico de los movimientos realizados, en donde se puede visualizar la fecha de operación, el importe, así como la descripción del movimiento (pesos, dólares etc.)

3.- Cobranza: Por medio del portal bancario los clientes pueden obtener un reporte que incluyen exclusivamente los depósitos recibidos en la cuenta a través del servicio de cobranza.

---

[157] Ídem.
[158]. Ídem.

4.- Cheques devueltos: Se refiere a la información correspondiente tanto a los cheques que se depositen, como aquellos que sean devueltos, así como la solicitud gráfica del mismo.

5.- Transferencias electrónicas y pagos: Se refiere a las formas pueden ser pago a terceros del mismo banco, pagos a bancos nacionales, internacionales, órdenes de pago en efectivo, **pagos de servicios e impuestos**, pagos de nómina etc.

4.5.- Antecedentes de la Firma Electrónica en el mundo

La Firma Electrónica surge como una necesidad tecnológica de la sociedad globalizada, en donde cada vez existe menor interacción física haciendo más difícil validar la acreditación de la identidad.

En este apartado, observaremos los antecedentes más destacados de la *Firma Electrónica* en algunos países del mundo, incluyendo al nuestro, que es materia de nuestro estudio.

4.5.1.- Estados Unidos de Norteamérica

"Los Estados Unidos es uno de los dos países de América del Norte. Este limita al Norte y noroeste con Canadá, con unos ocho mil ochocientos noventa y tres km, al este es bañado por las aguas del Océano Atlántico, al suroeste con el estrecho de la Florida, al sur con el Golfo de Méjico y con tres mil ciento cuarenta y un km de fronteras con Méjico, al Oeste con el Océano Pacífico y al noroeste con el Estrecho de Bering y el Océano Glacial, estamos hablando del estado de Alaska. Recordando que los Estados Unidos es un país compuesto con cincuenta estado y que dos de ellos no están dentro de su territorio, me refiero a Hawái y Alaska."[159] Cuenta con aproximadamente "308.745.538"[160] millones de personas y se encuentra regulado bajo un sistema jurídico denominado Common Law.

[159] Estados Unidos [http://www.estados-unidos.es/ubicacion-geografica-de-estados-unidos/](Consultado 03-03-2014).
[160] Encured [http://www.ecured.cu/index.php/Estados_Unidos].(Consultado 02-03.2014).

Fue en mayo de 1995 fue emitida la primera Ley sobre Firmas Digitales por el estado de Utah y es conocida como "*Utah Digital Signature Act*".[161]

Esta ley tiene entre sus principales objetivos disminuir la falsificación de firmas digitales así como los fraudes en materia de comercio electrónico. Asegurando de tal manera que el envío y recepción de los mensajes de datos dieran seguridad jurídica a los usuarios. Se establece entonces "la presunción de que una firma digital tiene el mismo efecto legal que una firma manuscrita si se cumplen ciertas exigencias; una de las exigencias es que la firma digital sea verificada por referencia a una clave pública incluida en un certificado válido emitido por una autoridad de certificación con licencia"[162].

Esta novedosa idea fue evolucionando y se extendió por los demás Estados de Norte América.

En agosto de 1996, el Comité de Seguridad de la información, de la División de Comercio Electrónico, de *American Bar Association*, emitió la *Guía de Firmas Digitales.*

El 15 de agosto de 1997, la Conferencia Nacional de Comisionados sobre Derecho Estatal Uniforme (NCCSL), elaboró la *"Uniform Computer Information Transaction Act"* (UETA), la cual se encuentra en proceso de adopción por diversos Estados de la Unión Americana.

Mientras que el 30 de junio el 2000 se emite la "*Electronic Signatures in Global and National Commerce Act, (E- Sing Act)* vigente a partir del 1 de octubre del 2000 (otorgando a la firmas y documento electrónico un estatus legal equivalente a la firma autógrafa y al documento en papel).

El 9 de noviembre del 2001 el Congreso de los Estados Unidos de América aprobó una legislación para sustituir la firma convencional por la digital en determinados documentos."[163]

Fue de esta manera que ese país se extendió y desarrolló esta ley, la cual en su momento tuvo el objetivo de regular en el país a los millones de internautas que realizaban operaciones vía internet en ese país.

---

[161] REYES Krafft, Alfredo Alejandro. La firma electrónica y las entidades de certificación. Edit. Porrúa. México 2003. P. 109
[162] Ibídem. P.110.
[163] Ibídem. P. 131.

LATINOAMÉRICA

4.5.2.- Argentina

Argentina se encuentra situado en el extremo sureste de América del Sur. Tiene 23 provincias y una ciudad autónoma, su capital es Buenos Aires. Es un país que cuenta aproximadamente con "41.086.927"[164] millones de habitantes y se encuentra regulado bajo la forma representativa, republicana de Gobierno, y la forma Federal para la organización del Estado.

Fue "en marzo de 1999 se encargó a un grupo de juristas (comisión creada por Decreto 685/95) la redacción de un Proyecto de Código Civil que también abarcase las materias electrónico comerciales."[165]

Las modificaciones más relevantes a este proyecto son las siguientes:

I.- Se amplía la noción de *escrito,* de modo que puede considerarse expresión escrita la que se produce, consta o lee a través de medios electrónicos.

II.- Se define la firma y se considera satisfecho el requisito de la firma cuando en los documentos electrónicos se sigue un método que asegure razonablemente la autoría e inalterabilidad del documento.

III.- Se prevé expresamente la posibilidad de que existan instrumentos públicos digitales. En este sentido el Código se abre a la realidad abrumadora de los documentos electrónicos, aunque con fórmulas abiertas y flexibles y sin vinculación a la tecnología actual, de modo de evitar su rápido envejecimiento que se produciría por la previsible permanente superación de esas tecnologías.[166]

Es interesante observar cómo al abrirse este panorama tecnológico globalizador, las leyes tengan que ajustarse a la realidad, ejemplo de ello es que

---

164 Banco mundial [http://datos.bancomundial.org/indicador/SP.POP.TOTL](Consultado 02-03-2014).
165 Í REYES Krafft, Alfredo. Op cit. P.131.
166 Ídem.

en donde los documentos públicos probatorios siempre que provengan de una fuente segura (agencias certificadoras), tengan la misma validez que un documento impreso en papel.

4.5.3.- Colombia

Colombia situada en la región noroccidental de América del Sur, Su capital es Bogotá. Es una República Democrática que se rige bajo un gobierno presidencialista que cuenta aproximadamente con una población de "47.704.427"[167] millones de personas.

Fue el 18 de agosto de 1999 con la Ley 527 mediante la cual se reguló el comercio electrónico, y el uso de las firmas digitales, al establecerse a las entidades de certificación.

Dentro de esta ley se establecen los conceptos torales de la materia, como son: comercio electrónico, mensaje de datos, firma digital, entidad de certificación, intercambio electrónico de datos y sistema de información.

Su objeto "apunta a proveer tanto a los mensajes de datos como al comercio electrónico de la integridad, confiabilidad y la seguridad que en este tipo de intercambios electrónicos son cruciales, como quiera que se trata de operaciones y de transacciones en que las partes interactúan electrónicamente a través de redes telemáticas, sin haber contacto directo o físico.

Las firmas digitales, el certificado electrónico y el servicio de certificación que prestan las entidades de certificación son herramientas de índole eminentemente técnica que apuntan a dotar de seguridad los mensaje de datos y el comercio electrónico."[168]

Esta novedosa modalidad permitiría de manera segura, aventurarse en un ámbito no sólo territorial sino internacional, permitiendo el desarrollo de países

[167] Banco mundial [http://datos.bancomundial.org/indicador/SP.POP.TOTL](Consultado 02-03-2014).
[168] Ibídem. P.135.

industrializados, por ello fue necesario modificar su propio sistema jurídico para adaptarlo a las necesidades tecnológicas del momento.

4.5.4.- Chile

La República de Chile es un país de América, ubicado en el extremo sudoeste de América del Sur. Su nombre oficial es República de Chile y su capital es la ciudad de Santiago. Es un Estado unitario democrático y presidencialista que cuenta con una población aproximada de "17.464.814"[169] millones de personas".

Fue el 10 de junio de 1999 que el presidente Eduardo Frei presentó el decreto 81 que regula el uso de la firma digital y los documentos electrónicos en la Administración del Estado"[170]

Cabe señalar que en caso chileno la firma digital se utilizó como herramienta interna de la Administración del Estado. El objetivo fue dotar a los órganos estatales de nueva tecnología regulada en un marco legal que permitiese hacer más fáciles las tareas manuales.

Entre los conceptos más importantes que contiene esta ley, podemos encontrar los siguientes:

a) Certificado de Firma electrónica: Certificación electrónica que da fe sobre los datos referidos a una firma electrónica simple o avanzada;

b) Certificador: entidad prestadora de servicios de certificación de firmas electrónicas;

c) Documento electrónico: Toda representación electrónica que dé testimonio de un hecho, una imagen o una idea;

d) Entidad Acreditadora: La subsecretaría de Economía, Fomento y Reconstrucción.

e) Firma electrónica Avanzada: es aquélla creada usando medios que el titular mantiene bajo su exclusivo control, de manera que está vinculada únicamente al mismo y a los datos a los que se refiere, y permita que sea detectable cualquier modificación ulterior a éstos,

[169] Banco mundial [http://datos.bancomundial.org/indicador/SP.POP.TOTL](Consultado 02-03-2014).
[170] REYES Krafft, Alfredo. Op cit. P. 152

garantizando así identidad del titular y que éste no pueda desconocer la autoría del documento y la integridad del mismo;

f) Firma Electrónica Simple: Es aquella que no reúne alguno de los elementos que definen a la firma electrónica avanzada;

g) Firma Electrónica: cualquier sonido, símbolo o proceso electrónico que permite al receptor de un documento electrónico identificar sólo formalmente a su autor;

h) Usuario o titular: persona que se utiliza bajo su exclusivo control un certificado de firma electrónica.[171]

Como podemos observar la legislación chilena, a diferencia de la colombiana, no pretende crear seguridad, integridad ni confiabilidad en el envío y recepción de los mensajes electrónicos en materia de comercio electrónico, sino es un medio de control de los datos de la Administración Pública que se han resguardado, en donde el titular de la firma electrónica debe tener su uso exclusivo de manera que quede vinculado y no pueda desconocer la integridad del documento.

4.5.5.- Panamá

La República de Panamá es un país ubicado en el extremo sureste de América Central. Su capital es la ciudad de Panamá. Cuenta con una población aproximada de "29.987.800"[172]

Fue el 31 de julio de 2001 se expidió la Ley número 43, encargada de primero de definir y después de regular términos tales como documentos, firmas electrónicas, entidades de certificación dentro del comercio electrónico, así como el intercambio de documentos electrónicos como a continuación se señala:

a) Certificado. Manifestación que hace la entidad de certificación, como resultado de la verificación que efectúa sobre la autenticidad, veracidad y legitimidad de las firmas electrónicas o integridad de un mensaje.

[171] Ibídem. Pp.152-153.
[172] Banco mundial [http://datos.bancomundial.org/indicador/SP.POP.TOTL](Consultado 02-03-2014).

b) Destinatario. Persona designada por el iniciador para recibir el mensaje, pero que no esté actuando a título de intermediario con respecto a ese mensaje.

c) Documento electrónico. Toda representación electrónica que da testimonio de un hecho, una imagen o una idea.

d) Entidad de certificación. Persona que emite certificados electrónicos en relación con las firmas electrónicas de las personas, ofrece o facilita los servicios de registro y estampado cronológico de la transmisión y recepción de mensajes de datos y realiza otras funciones relativas a las firmas electrónicas.

e) Firma electrónica. Todo sonido, símbolo o proceso electrónico vinculado o lógicamente asociado con un mensaje, y otorgado o adoptado por una persona con la intensión de firmar el mensaje que permite al receptor identificar a su autor.

f) Iniciador. Toda persona que, a tenor del mensaje, haya actuado por su cuenta o en cuyo nombre se haya actuado, para enviar o generar ese mensaje antes de ser archivado, si éste es el caso, pero que no haya actuado a título de intermediario con respecto a ese mensaje.

g) Intermediario. Toda persona que, actuando por cuenta de otra, envíe, reciba o archive un mensaje o preste algún otro servicio con respecto a él.

h) Mensaje de datos. Información generada, enviada, recibida o archivada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o similares, como pudieran ser, entre otros el intercambio electrónico de datos (EDI), internet el correo electrónico, el telegrama, el télex o el telefax.

i) Repositorio. Sistema de información utilizado para guardar y recuperar certificados u otro tipo de información relevante para la expedición de estos.

j) Revocar un certificado. Finalizar definitivamente el periodo de validez de un certificado, desde una fecha específica en adelante.

k) Sistema de información. Todo sistema utilizado para generar, enviar, recibir, archivar o procesar de alguna otra forma mensajes de datos.

l) Suscriptor. Persona que contrata con una entidad de certificación la expedición de un certificado, para que sea nombrada o identificada en él.

Esta persona mantiene bajo su estricto y exclusivo control el procedimiento para generar su firma electrónica.

Suspender un certificado. Interrumpir temporalmente el periodo operacional de un certificado, desde una fecha en adelante.[173]

Podemos entonces visualizar cómo se encuentra estructurado este sistema, en donde, tenemos a agencias autorizadas que al emitir un certificado brindan seguridad jurídica, integridad y veracidad a una firma electrónica y por ende a un mensaje de datos, ya se enviado por el iniciador o dueño de la firma, o un intermediario, que actúe a nombre de otro.

Así mismo, la figura de la suspensión del certificado y de la revocación, en donde el primero suspende por un periodo su funcionalidad, y el segundo lo deja sin efectos jurídicos.

4.5.6.- Perú

La República del Perú está situada en la parte occidental e intertropical de América del Sur. Limita al oeste con el océano Pacífico y con los países de Ecuador y Colombia al norte, Brasil al este, Bolivia al sureste, y Chile al sur. Cuenta con una población aproximada de "29.987.800"[174] millones de personas.

Fue el 9 de agosto de 1999 se presentó el proyecto de La Ley de Firma Electrónica de Perú, está basado en el sistema que el colombiano, chileno y

[173] REYES Krafft, Alfredo. Op cit. Pp. 153-154.
[174] Banco mundial [http://datos.bancomundial.org/indicador/SP.POP.TOTL](Consultado 02-03-2014).

mexicano, mediante el cual se equiparan los mismos efectos jurídicos de una firma autógrafa. Tal se presentó en Washington DC en el seminario denominado "*Responding to the Legal Obstacles to Electronic Commece in Latin America, organizado por National Law Center Inter American Free Trade. Ther organization of American States Business Software Alliance*"[175]

4.5.7.- Venezuela

La República Bolivariana de Venezuela, es un país de América situado en la parte septentrional de América del Sur, constituido por una parte continental y por un gran número de islas pequeñas e islotes en el mar Caribe, cuya capital y mayor aglomeración urbana es la ciudad de Caracas. Está constituida como un Estado Federal Democrático, y cuenta con un aproximado de "29.954.782"[176] millones de habitantes.

Fue "el 26 de abril del 2000 se presentó un proyecto de Ley Orgánica de Tecnologías de información, tiene por objeto promover y desarrollar el uso intensivo de las tecnologías de información en la sociedad, y regular el régimen jurídico de la función y el servicio del sector de tecnologías de información estableciendo los principios orientadores y regulando los procesos de formación de políticas, normas, estrategias, planes y acciones tecnológicas del Estado a objeto de establecer la Infraestructura Nacional de Tecnologías de Información, entendiendo por ésta el conjunto de servicios y productos del sector de tecnologías de información, incluyendo aquellos que soportan el intercambio y difusión de información en la Nación a través de redes de transmisión de datos de carácter público o privado, pero de uso público, que se encuentran conectadas entre sí y a su vez puedan conectarse con entidades similares en el exterior."[177]

Las bases de su legislación, al igual que Chile, hacen el uso de la firma electrónica para regular el uso de documentos digitales pertenecientes a la Administración del Estado.

---

[175] REYES Krafft, Alfredo. Op cit. P.154.
[176] Banco mundial [http://datos.bancomundial.org/indicador/SP.POP.TOTL](Consultado 02-03-2014).
[177] REYES Krafft, Alfredo. Op cit. P. 155

4.6.- Antecedentes de la Firma Electrónica en Europa

4.6.1.- España

España es un país transcontinental que se encuentra situado tanto en Europa occidental como en el norte de África. Es un país soberano, miembro de la Unión Europea, constituido en Estado social y democrático de derecho y cuya forma de gobierno es la monarquía democrática parlamentaria. Cuenta aproximadamente con una población de "46.217.96"[178] millones de personas.

Este país contaba con una amplia legislación que permitía el uso de diversas firmas, pero fue necesario reformar la ley para que se equipararan los efectos jurídicos de una firma autógrafa y una electrónica, esto con motivo de brindar seguridad y confianza tanto a los usuarios como a los jueces.

Fue el "Reglamento del Sistema Nacional de compensación quien se convirtió en pionera y marcó un hito para la protección y seguridad necesaria en la identificación para el acceso a la información, al indicar que la información se cifrará para que las entidades introduzcan un dato de autenticación con la información de cada comunicación, a lo que se le reconoce a este método el mismo valor que posee un escrito firmado por personas con poder bastante."[179]

Posteriormente el 12 de julio del 2002 fue publicada la Ley de Servicio de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico que entre los puntos más estacados podemos señalar los siguientes:

"1.- Promoción de Autorregulación de la industria,

2.- Concepto de Firma Electrónica Reconocida,

3.- Time stamping (sello de tiempo relativo e integridad).

4.- Declaración de prácticas de certificación,

5.- Documento Nacional de Identidad Electrónico y Certificados para Personas Morales (éste último muy debatido tomando en consideración que las

[178] Banco mundial [http://datos.bancomundial.org/indicador/SP.POP.TOTL](Consultado 02-03-2014).
[179] REYES Krafft, Alfredo. Op cit. P. 156

Personas Morales son ficciones jurídicas que actúan a través de sus representantes)"[180]

Esta ley se ocupaba de regular los aspectos de la contratación electrónica, estableciendo cuáles serían las obligaciones de los prestadores de este servicio, así como la validez y eficacia de sancionar a quienes incumplieran con el Código de Conducta que se estableció en relación a la naturaleza de estos actos.

4.6.2.- Alemania

Alemania es un país que cuenta con un territorio que se extiende desde el Mar del Norte y el Mar Báltico, al norte, hasta los Alpes en el sur, y lo atraviesan algunos de los mayores ríos de Europa, como el Rin, el Danubio o el Elba. Se encuentra regido por una república parlamentaria federal, y cuenta aproximadamente con "81.889.839"[181] millones de personas.

La ley de 19 de septiembre de 1996, que entró en vigor el 1 de noviembre de 1997 "se encarga de regular los certificados de las claves y la autoridad certificadora."

Tal legislación considera a la firma electrónica "un sello digital, con una clave privada asociada a la clave pública certificada por una agencia certificadora."[182]

4.6.3.- Italia

"Italia es un país esencialmente montañoso, exceptuando la llanura del Po, y se extiende desde los Alpes hasta el centro del Mediterráneo. Comprende las islas de Sicilia, Cerdeña, Elba y otras 70 de menor tamaño. La Península Itálica alberga dos pequeños Estados independientes: la Ciudad del Vaticano, en Roma, y la República de San Marino. Posee un Parlamento bicameral, compuesto por el Senado (Senato della Repubblica) o cámara alta, y la Cámara de Diputados

[180] Ibídem. P. 157
[181] Banco mundial [http://datos.bancomundial.org/indicador/SP.POP.TOTL](Consultado 02-03-2014).
[182] REYES Krafft, Alfredo. Op cit. P.158

(Camera dei Deputati)."[183] Cuenta aproximadamente con "60.917.978"[184] habitantes.

La Firma Electrónica se encuentra regulada por la Ley de 15 de maro de 1997 y el Reglamento de 31 de octubre de 1997. Ambos se encargan de regular "la validez del documento informático; el documento informático sin firma digital; el documento informático con firma digital; los certificadores; los certificados; autenticación de la firma digital; el "cybernotary", los actos públicos notariales; la validación temporal; la caducidad, revocación y suspensión de las claves; la firma digital falsa; la duplicidad, copia y extractos del documento; y la transmisión del documento.[185]

Este sistema italiano, entre otras cosas, equipara el efecto legal que tiene una firma escrita y una firma digital, siempre y cuando se haya emitido bajo las acondiciones que regulan la propia ley y el reglamento.

4.7.- Antecedentes de la Firma Electrónica en las Naciones Unidas

"Las Naciones Unidas son una organización internacional fundada en 1945 tras la Segunda Guerra Mundial por 51 países que se comprometieron a mantener la paz y la seguridad internacionales, fomentar entre las naciones relaciones de amistad y promover el progreso social, la mejora del nivel de vida y los derechos humanos."[186]

Fue la Comisión de las Naciones Unidad para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI-UNCITRAL) en su 24° periodo de sesiones celebrado en el año 1991, encargó al Grupo de Trabajo denominado "Sobre Pagos internacionales el estudio de los problemas jurídicos del intercambio electrónico de datos" (EDI: Electronic Data Interchange). De esta manera el grupo de Trabajo dedicó su 24° periodo de sesiones, celebrado en Viena del 27 de enero al 7 de febrero de 1992, a este tema y elaboró un informe que fue elevado a la Comisión.

---

[183] Europa.Eu [http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/italy/index_es.htm].(Consultado 03-03-2014).
[184] Banco mundial [http://datos.bancomundial.org/indicador/SP.POP.TOTL](Consultado 02-03-2014).
[185] REYES Krafft, Alfredo. Op cit. Pp. 158-159.
[186] Naciones Unidas [https://www.un.org/es/aboutun/](Consultada 03-03-2014).

En el estudio realizado se examinó la definición de *"firma"* y otros medios de autenticación mencionados en distintos convenios internacionales. Se tuvo presente la definición amplia de "firma" que se contiene en la Convención de las Naciones Unidas sobre Letra de Cambio Internacionales y Pagarés Internacionales, que dice: "El término *firma* designa la firma manuscrita, su facsímil o una autenticación equivalente efectuada por otros medios".[187]

Es importante precisar que la Ley Modelo sobre Transferencias Internacionales de Crédito no habla de firma electrónica como actualmente la conocemos, sino que emplea el concepto de *autenticación comercialmente razonable*, a fin de evitar que hubiese discusión por el término empleado dentro del círculo tradicionalista.

Fue hasta el 14 de junio de 1996, en su 29° periodo de sesiones celebrado en Nueva York, cuando se aprobó el proyecto de Ley Modelo sobre aspectos jurídicos de EDI bajo la denominación de **Ley Modelo sobre el Comercio Electrónico.** Dicha Ley, dentro de su artículo 7, acoge el concepto de firma el cual citamos:

"Cuando la Ley requiera la firma de una persona, ese requisito quedará satisfecho en relación con un mensaje de datos: a) si se utiliza un método para identificar a esa persona y para indicar que esa persona aprueba la información que figura en el mensaje de datos; y b) si ese método es tan fiable como sea apropiado para los fines para los que se creó o comunicó el mensaje de datos, a la luz de todas las circunstancias del caso, incluido cualquier acto pertinente."[188].

Consideramos que es fundamental esta definición, ya que cuando hace referencia al método empleado, es decir, que sea fiable así como que permita identificar al sujeto en el envío y recepción del mensaje de datos, porque refiere a la seguridad jurídica que es necesaria para dar validez al acto jurídico que se realice.

Derivado de lo anterior, el Grupo de Trabajo mencionado cambió de nombre a *"sobre comercio electrónico",* y se encargó de preparar un estudio y análisis de

[187] REYES Krafft, Alfredo. Op cit. P.161
[188] Ibídem. P.162

firmas digitales; fue en su 31° periodo de sesiones en Nueva York trató de fijar criterios de las firmas electrónicas publicadas por la América Bar Association. Este mismo trabajo fue analizado por el plenario de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional en su 30° periodo de sesiones en Viena de la cual se derivó "la preparación de un régimen uniforme sobre las cuestiones jurídicas de la Firma numérica y de las entidades certificadoras"[189]

4.8.-Concepto de Firma Electrónica

En nuestro país, la Ley de Firma Electrónica Avanzada, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de enero del 2012, en su artículo 2, fracción XIII, señala que la:

"Firma Electrónica Avanzada es: el conjunto de datos y caracteres que permite la identificación del firmante, que ha sido creada por medios electrónicos bajo su exclusivo control, de manera que está vinculada únicamente al mismo y a los datos a los que se refiere, lo que permite que sea detectable cualquier modificación ulterior a éstos, la cual produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa."[190]

De la definición citada podemos destacar los siguientes elementos:

- Permite la identificación del firmante.
- Ha sido cread por medios electrónicos.
- Está vinculada únicamente al firmante y a los datos que se refiere.
- Permite que sea detectable cualquier modificación ulterior a éstos datos.
- Produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa.

Otra definición es la del **Servicio de Administración Tributaria** (SAT) considera que la Firma Electrónica:

---

[189] Ibídem. Pp. 161-162.
[190] DOF [http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5228864&fecha=11/01/2012] (Consultada 21/07/2012)

“Es un conjunto de datos que se adjuntan a un mensaje electrónico, cuyo propósito es identificar al emisor del mensaje como autor legitimo de éste, tal y como si se tratara de una firma autógrafa.” [191]

De lo anterior podemos destacar que:

- Es un conjunto de datos
- Se adjuntan a un mensaje electrónico
- Sus propósito es identificar al emisor
- Como si se tratara de una firma autógrafa.

4.8.1.- Naturaleza jurídica

La naturaleza jurídica de la Firma Electrónica Avanzada, es fiscal y administrativa, la cual obedece a un contrato de adhesión, mediante el cual el usuario (contribuyente) se obliga a cumplir con una serie de términos y condiciones a cambio de una herramienta electrónica que tendrá el mismo valor jurídico que una firma autógrafa, para poder realizar el cumplimiento de diversas obligaciones fiscales a través de medios electrónicos.

Dicha solicitud se encuentra integrada por las siguientes características:

En el anverso de la solicitud, representada en la figura 1, se encuentran las instrucciones del llenado, numeradas de la siguiente manera:

1.- Registro Federal del contribuyente. Se deberá anotar la clave del Registro Federal de Contribuyentes a doce posiciones si es persona moral, y a trece si es persona física.

2.- Clave única del registro de población. Se deberá anotar la Clave Única De Registro de Población a 18 posiciones, siempre que se trate de un trámite de persona física.

[191] Portal de SAT [http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/e_sat/tu_firma/60_11498.html] (Consultada 21/07/2012).

3.- Datos del contribuyente. Las personas físicas anotarán su nombre empezando por el nombre(s), apellido paterno y materno; tratándose de morales deberán anotar su denominación o razón social.

4.- Documentos: Indique que documentación acompaña a su solicitud, dependiendo del tipo de persona que se trate (física o moral), la información se encuentra contenida en el reverso de la solicitud, la cual analizaremos más adelante.

5.- Datos del representante legal. Tratándose de personas morales, el representante legal o apoderado deberá anotar su clave Única de Registro de Población a 18 posiciones; Registro Federal de Contribuyentes y empezar por el nombre(s), apellido paterno y apellido materno.

Al finalizar, viene un recuadro en donde se hace una declaratoria bajo protesta de decir verdad que los datos que se han capturado en la solicitud son ciertos. En este caso debe firmar el contribuyente, cuando se trata de persona física, o bien, el representante legal en el caso de persona moral y también declara que en la fecha en que se presenta la solicitud para el trámite el mandato no le ha sido modificado o revocado.

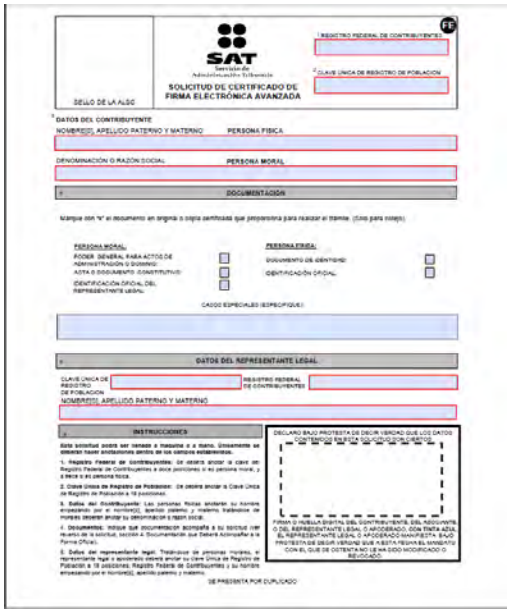

SAT
Servicio de Administración Tributaria
SOLICITUD DE CERTIFICADO DE FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA
SELLO DE LA ALSC
REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES
CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN
DATOS DEL CONTRIBUYENTE
NOMBRE(S), APELLIDO PATERNO Y MATERNO
PERSONA FÍSICA
DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL
PERSONA MORAL
DOCUMENTACIÓN
PERSONA MORAL:
PODER GENERAL PARA ACTOS DE ADMINISTRACIÓN O DOMINIO
ACTA O DOCUMENTO CONSTITUTIVO
IDENTIFICACIÓN OFICIAL DEL REPRESENTANTE LEGAL
PERSONA FÍSICA:
DOCUMENTO DE IDENTIDAD
IDENTIFICACIÓN OFICIAL
CASOS ESPECIALES (ESPECIFIQUE)
DATOS DEL REPRESENTANTE LEGAL
CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN
REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES
NOMBRE(S), APELLIDO PATERNO Y MATERNO
INSTRUCCIONES
DECLARO BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD QUE LOS DATOS CONTENIDOS EN ESTA SOLICITUD SON CIERTOS.
SE PRESENTA POR DUPLICADO

Figura 1[192]. Parte delantera de la solicitud de certificado de Firma Electrónica.

[192] Servicio de Administración Tributaria. SAT. [http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/e_sat/tu_firma/60_11506.html]. Consultado (10 de septiembre del 2013)

El reverso de la solicitud, representado en la figura 2, contiene los términos y condiciones de uso a los cuales se adhiere el “usuario” (contribuyente) a saber:

1.- El usuario manifiesta que solicita al Servicio de Administración Tributaria en su carácter de Agencia Certificadora, en adelante el “SAT”, la emisión de un Certificado de Firma Electrónica Avanzada (FIEL) ya sea tratándose de persona física o de una persona moral, al tenor de lo dispuesto por el artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación (CFF), y que se ha generado en absoluto secreto el archivo con terminación ***“.KEY”,*** el cual contiene la *“Clave Privada”* así como las *“contraseña de acceso a la clave privada”* y *“contraseña de revocación”* asociadas al mismo, sin que persona alguna haya asistido en dicho proceso.

2.- Que es de conocimiento del usuario y conformidad que con el propósito de brindar seguridad jurídica en la obtención y uso del Certificado de Firma Electrónica Avanzada, se debe garantizar la existencia del vínculo jurídico entre el Certificado de Firma Electrónica Avanzada y su titular, acreditando plenamente en el proceso de emisión del certificado la identidad de la persona física titular, o bien, la identidad de las personas físicas en su carácter de representantes o apoderados en el caso de personas morales, por lo cual deberé comparecer de manera personal ante el “SAT” en donde se obtendrán y almacenarán sus datos de identidad consistentes en el registro electrónico de datos biométricos como son huellas digitales, fotografía, captura de la imagen de los iris y mi su autógrafa, asimismo deberá realizar el registro electrónico de la documentación que acredita su identidad.

De la misma forma el usuario manifiesta estar consciente que los datos de identidad mencionados en este numeral formarán parte del Sistema Integrado de Registro de Población, de acuerdo con lo dispuesto por el noveno párrafo del artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación, así como las disposiciones conducentes de la Ley General de Población y su Reglamento.

3.- Que es del conocimiento del usuario, y conformidad que, con el propósito de brindar seguridad jurídica en la obtención y uso del Certificado de Firma

Electrónica Avanzada, deberé entregar a el “SAT” junto a la presente Solicitud, la documentación señalada en el Catálogo de Servicios y Tramites de la página de el “SAT” en Internet: www.sat.gob.mx, y que estos documentos en conjunto con sus datos de identidad, arriba especificados, servirán para acreditar de manera inequívoca mi identidad, para lo cual el “SAT” realizará el cotejo y verificación de los mismos.

4.- Que el usuario conoce y acepta que el uso del archivo con terminación *“.KEY”* el cual he generado a través de la aplicación SOLCEDI y que es el que contiene la contraseña de la clave privada, los cuales forman parte de su Firma Electrónica Avanzada, quedarán bajo mi exclusiva responsabilidad, y que por ende, le serán directamente atribuibles todos aquellos documentos que sean firmados electrónicamente con dicha firma. Por lo señalado conoce y acepta que es su obligación actuar con la adecuada diligencia y establecer los medios razonables para mantener absoluta confidencialidad respecto del resguardo del archivo con terminación *“.KEY”* su contraseña de la clave privada y contraseña de revocación a fin de evitar la utilización no autorizada de los mismos y que en el caso que se conozca que dicha confidencialidad se encuentre en riesgo, deberé solicitar de inmediato la revocación del Certificado de Firma Electrónica Avanzada, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación.

5.- Que el usuario es conocedor de:

a. Que al finalizar el trámite, el SAT generará el Certificado de Firma Electrónica Avanzada, el cual el usuario podrá recibir o descargar de la página de Internet del SAT www.sat.gob.mx., así mismo me será entregado el Comprobante de inscripción para la Firma Electrónica Avanzada, el cual será el acuse oficial de haber realizado el trámite.

b. El contenido y alcance de las disposiciones legales y reglamentarias relativas a la celebración de actos jurídicos mediante el uso de medios electrónicos, por lo que reconoce plenamente que es de la exclusiva

responsabilidad del titular del Certificado de Firma Electrónica Avanzada, la elaboración y el contenido de todo documento electrónico o digital que sea firmado con un certificado de Firma Electrónica Avanzada.

c. Que el Certificado de Firma Electrónica Avanzada es de carácter público, por lo que puede ser libremente consultado y descargado por el usuario o cualquier otro interesado a través de las formas y medios que establezca el SAT en su página de Internet: www.sat.gob.mx.

d. Que el "SAT" en su carácter de Agencia Certificadora y Registradora, no será responsable por daños y perjuicios que puedan registrarse al usuario o a terceros, por la eventual imposibilidad de realizar la presentación o firmado electrónico de algún documento, trámite, solicitud, petición o promoción por causa de caso fortuito o fuerza mayor.

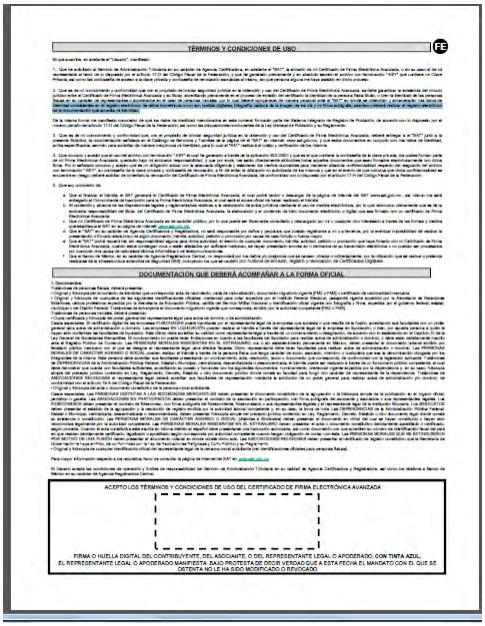
e. Que el "SAT" podrá requerirle al usuario, sin responsabilidad alguna para dicha autoridad, el reenvío de cualquier documento, trámite, solicitud, petición o promoción que haya firmado con su Certificado de Firma Electrónica Avanzada, cuando éstos contengan virus o estén afectados por software malicioso, se hayan presentado errores en o derivados de su transmisión electrónica o no puedan ser procesados por cualquier otra causa de naturaleza técnica informática o de telecomunicaciones.

f. Que el Banco de México, en su carácter de Agencia Registradora Central, no responderá por los daños y/o prejuicios que se causen, directa o indirectamente, por la utilización que se realice o pretenda realizarse de la infraestructura extendida de Seguridad (IES), incluyendo los que se causen por motivos de emisión, registro y revocación de Certificados Digitales.

También, señala cuáles son los documentos que debe acompañar dicha solicitud y que analizaremos de manera más detallada en el siguiente tema titulado: "**requisitos del trámite para obtener un .. de Firma Electrónica Avanzada**".

Al finalizar dicha solicitud, se encuentra un recuadro, en el cual el usuario acepta los términos y condiciones de uso del certificado de Firma Electrónica Avanzada, y éste o el representante legal en el caso de persona moral debe firmar con tinta azul o en su caso plasmar su huella digital.

El certificado digital o certificado de seguridad emitido por el agente certificador se ve materializado en un archivo con terminación (.cer) el cual al darle doble clic lanzará el nombre completo del contribuyente, así como la fecha de realización y vencimiento de dicho certificado, como lo observamos en la figura 3.



TÉRMINOS Y CONDICIONES DE USO

DOCUMENTACIÓN QUE DEBERÁ ACOMPAÑAR A LA FORMA OFICIAL

ACEPTO LOS TÉRMINOS Y CONDICIONES DE USO DEL CERTIFICADO DE FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA

FIRMA O HUELLA DIGITAL DEL CONTRIBUYENTE, DEL ADOCANTE, O DEL REPRESENTANTE LEGAL O APODERADO, CON TINTA AZUL.
EL REPRESENTANTE LEGAL O APODERADO MANIFIESTA, BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD QUE A ESTA FECHA EL MANDATO CON EL QUE SE OSTENTA NO LE HA SIDO MODIFICADO O REVOCADO

Figura 2[193]. Reverso de la Solicitud de Firma Electrónica Avanzada.

[193] Ídem.

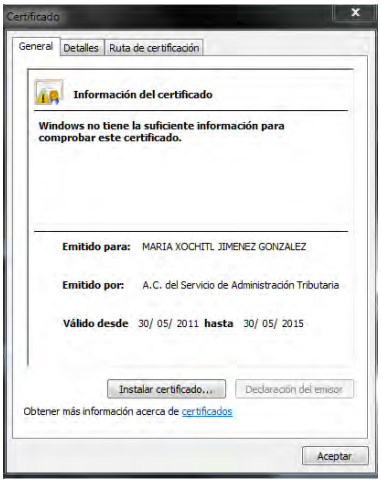


Figura 3[194]. Certificado de Firma Electrónica Avanzada.

En relación a los términos y condiciones del uso de la Firma Electrónica Avanzada, podemos señalar que:

1. En cuanto a que el usuario conoce y está conforme que, a fin de establecer el vínculo jurídico con la firma electrónica avanzada, debe acreditar su personalidad mediante la toma de fotografía, huellas, iris y firma autógrafa, lo cual en la práctica no se lleva a cabo en la mayoría de los casos, ya que el usuario al momento de realizar su trámite al ser una opción, traerlas llenas e impresas, esta tarea se realiza dentro de la Administración Local de Servicios al Contribuyente (ALSC) y por cuestiones derivadas de tiempo el usuario no ha leído ni estudiado dichas cláusulas.
2. En el caso de la seguridad jurídica de la Firma electrónica Avanzada, se refiere a sus características y las medidas que se toman para respaldarla y dar certeza que se trata de la firma del usuario y de nadie más. Cabe mencionar que cuando el usuario acude a la Administración Local de Servicios al Contribuyente de su agrado, es opcional que genere mediante el programa de Solicitud de Certificados Digitales (SOLCEDI) su archivo de requerimiento con extensión *.req* y su llave pública con

[194] Servicio de Administración Tributaria. [https://cfdiau.sat.gob.mx/nidp/wsfed/ep?id=SATx509Custom&sid=0&option=credential&sid=0Consultado] (31 de diciembre del 2013)

extensión *.key,* para poder emitir su certificado, por lo pueden derivarse 2 supuestos:

a) Que el contribuyente traiga sus archivos generados en un dispositivo memoria USB o disco regrabable, y que no conozca su clave privada, debido a que él no los genero. En este supuesto, el Agente Certificador tiene que informarle que al ser el autor de su Firma Electrónica, debe diseñar y teclear su clave privada; de lo contrario la seguridad jurídica será mermada, ya que otra persona la tendrá en su poder para firmar digitalmente toda clase de documentos electrónicos sin su consentimiento.
b) En el caso de que el contribuyente no traiga generados sus archivos, o bien, los haya generado y no recuerde la contraseña.

En los dos supuestos anteriores, la administración deberá proporcionarle un equipo de cómputo, para que generara nuevamente sus archivos.

4.8.2.- Requisitos del trámite para obtener un certificado de Firma Electrónica Avanzada.

En el caso de personas físicas se requiere lo siguiente:

1.- Documentación de identidad: en este caso se refiere a acta de nacimiento ante el registro civil, certificado de nacimiento o en su caso copia certificada ante notario público; carta de naturalización otorgada por autoridad competente y debidamente certificada o legalizada cuando quien solicita, ha obtenido la nacionalidad por naturalización, y tratándose de extranjeros, documento migratorio vigente emitido por autoridad competente.

2.- Identificación: Puede ser cualquier identificación oficial vigente con fotografía y firma expedida por el Gobierno Federal, Estatal o Municipal.

3.-Opcionalmente traer archivo con extensión *.req* dentro de una memoria “USB” o “disco regrabable”, el cual se obtenido a través del programa de “Solicitud

de Certificados” (SOLCEDI) y que se puede descargar del portal del Servicio de Administración Tributaria.

4.- Estar inscrito, y no tener duplicidad ni de Clave Única de Registro de Población (CURP), ni en el Registro Federal de Contribuyentes. (RFC). Los datos en ambos documentos, tales como el nombre y la fecha de nacimiento, deben coincidir contra la base de datos que tiene la autoridad.

Contar con un domicilio fiscal localizado, con corrección de datos o en proceso de verificación. De lo contrario deberá primero actualizar dicho domicilio para que cambie de estatus y de ésta manera pueda realizar su trámite de Firma electrónica Avanzada.

Lo que hemos señalado es para situaciones ordinarias, sin embargo existen casos especiales en los cuales cambian los requisitos tales como son:

a) Menores de edad.

Por los menores de edad, tenemos:

1.- Que el padre o tutor y el hijo menor de edad estén dados de alta en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y no tengan duplicidad de éste ni de Clave Única de Registro de Población (CURP).

2.- Que el padre o tutor cuenten con un certificado de firma electrónica vigente.

3.- El estado del domicilio debe estar localizado, con corrección de datos o bien en proceso de verificación.

4.- Debe de presentarse a cualquier administración local al contribuyente de su agrado con previa cita y traer lo siguiente:

“a) Original del acta de nacimiento del menor de edad, u original de la Cédula de Identidad Personal, expedida por la Secretaria de Gobernación (SEGOB) a través del Registro Nacional de Población (RENAPO).

b) Original del escrito libre en el que se manifiesta la conformidad de los padres tutores para que uno de ellos actúe como representante del menor.

Tratándose del último supuesto deberán anexar la resolución judicial o documento emitido por fedatario público en el que conste la potestad o la tutela.

En los casos en que el acta de nacimiento, en la Cédula de Identificación Personal o en la resolución judicial o documento emitido por fedatario público en el que conste la patria potestad o tutela se encuentre señalado solamente un padre o tutor no será necesario acompañar el escrito libre citado en el párrafo anterior."[195]

c) Se requiere una identificación del padre o tutor que sea vigente con fotografía y firma expedida por el Gobierno federal, Estatal o Municipal.

d) Archivo con terminación *".Req"* en un dispositivo *USB* o *disco regrabable* en su caso, que se obtiene del programa de *"Solicitud de Sellos Digitales"* (SOLCEDI) que se descarga del portal del Servicio de Administración Tributaria (SAT).

e) Solicitud de Firma Electrónica Avanzada que se debe leer al anverso para su llenado y debe ser impreso ambos lados en una sola hoja por dos tantos y firmados con tinta azul.

b) Personas en estado de interdicción

Se refiere a todas aquellas personas declaradas en estado de interdicción mediante resolución judicial, debido a que están imposibilitados legalmente por padecer trastornos mentales que le impidan tomar decisiones con madurez intelectual o expresar su voluntad. Por esta razón se le ha designado un tutor para que realice los actos jurídicos en su representación.

Para tramitar su firma electrónica son necesarios los requisitos siguientes:

1.- Deben estar inscritos tanto el incapaz como el tutor ante el Registro Federal de Contribuyentes, y este último debe tener un certificado de firma electrónica vigente.

2.- Debe presentarse con previa cita a la Administración en el área de Firma electrónica con los siguientes requisitos:

a) Original del acta de nacimiento del incapaz legal en estado de interdicción.

[195] Portal de SAT [http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/tramites_fiscales/registro t/101_11743.html] (Consultada 19/08/2012).

b) Original de la resolución judicial definitiva, en la cual se declara la incapacidad legal del contribuyente así como la designación del tutor.

c) La identificación vigente con fotografía y firma del tutor, expedida por cualquiera de los tres órdenes de gobierno.

c) Apertura en sucesión

1.- Que el albacea y el de *"cujus"* estén inscritos en el Registro Federal del Contribuyente. En el caso debe encontrarse su situación fiscal con la nomenclatura "Apertura en sucesión". El albacea debe tener un certificado de firma electrónica avanzada activo.

2.- Con previa cita debe presentarse con los siguientes documentos:

"a) Ya sea original o acuse del formato R2 (Aviso de apertura de sucesión) o del formato RX (Avisos de liquidación, fusión, escisión y cancelación al RFC). En caso de contar con alguno de estos acuses, el representante de la sucesión deberá acreditar su personalidad a través del documento en donde conste su nombramiento y aceptación del cargo de albacea (original o copia certificada), ya sea que haya sido otorgado mediante resolución judicial o en documento notarial, según proceda conforme a la legislación de la materia."[196]

b) Identificación del representante legal vigente, con fotografía y firma, expedida por el gobierno local, municipal o estatal.

c) Opcionalmente archivo con terminación "*.req"* descargado del programa de "*Solicitud de Certificados Digitales"* (SOLCEDI).

d) Solicitud de Firma electrónica impresa ambas caras en una hoja por dos tantos, firmada con tinta azul.

En el caso de las personas morales, en general, deben contar con los siguientes requisitos:

1.- Tanto el representante legal como la persona moral, deben estar inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), sin contar con ninguna duplicidad.

---

[196] Portal de SAT [http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/tramites_fiscales/registro t/101_11747.html] (Consultada 19/08/2012).

2.- El representante legal debe de contar con un Certificado de Firma Electrónica vigente.

3.- Documento constitutivo debidamente protocolizado ante fedatario público competente.

4.- Cualquier identificación oficial vigente con fotografía y firma expedida por el gobierno federal, estatal o municipal, del representante legal.

5.- Poder general para actos de dominio o de administración del representante legal, el cual de acuerdo con el artículo 19-A del Código Fiscal de la Federación, debe ser protocolizado ante un notario público.

6.- Dos solicitudes de Firma electrónica avanzada impresas ambas caras en una sola hoja, por dos tantos firmadas con tinta azul.

7.- Opcionalmente archivo con terminación .req que se obtendrá del programa de "*Solicitud de Certificados Digitales"* (SOLCEDI).

4.8.3.-Elementos de la Firma Electrónica Avanzada.

La firma electrónica se compone de varios elementos y son los siguientes:

1.- Una llave privada (archivo con terminación .key)

2.- Una contraseña o clave privada (password)

3.- Un certificado de seguridad (emitido por un agente certificador en el Servicios de Administración Tributaria).

Estos tres elementos componen la firma electrónica, y son aquellos que el sistema solicitará cuando se desea plasmar una firma.

4.8.4.- Funciones de la Firma Electrónica Avanzada.

De acuerdo al Portal del Servicio de Administración la Firma Electrónica Avanzada es necesaria para recibir los determinados servicios, siendo su uso es obligatorio para dar trámite a las mismas. Dentro de tales servicios encontramos a saber:

1.- Pedimentos aduanales: fue a partir del primero de abril del 2005 que es necesaria la Firma Electrónica Avanzada para la elaboración y transmisión de pedimentos por parte de agentes aduanales, mandatarios y apoderados.

2.- Dictámenes Fiscales: a partir del 2005 tanto los Contadores Públicos Registrados, como los contribuyentes que determinan estados financieros deben contar con Firma Electrónica Avanzada para poder enviar dichos dictámenes.

3.- Expediente integral del contribuyente: permite al contribuyente consultar su situación física (declaraciones y pagos), así como el estado de sus obligaciones fiscales, sin tener que acudir a la Administración Local al Contribuyente (ALSC) para poder obtener dicha información.

4.- Comprobantes Fiscales Digitales: a partir del 2005 para emitir comprobantes fiscales digitales es necesario utilizar la Firma Electrónica Avanzada para solicitar los folios y el certificado de sello digital requeridos para realizar dichos comprobantes.

5.- Comprobantes fiscales impresos: a partir del 1 de julio del 2012 era obligatorio contar con la Firma Electrónica Avanzada para descargar la imagen de Código de Barras bidimensional y solicitar la autorización del folios mediante el Sistema de Comprobantes Fiscales (SICOFI), si es que el comprobante fiscal será impreso. Ahora con la reciente reforma fiscal este esquema de facturación ha sido eliminado.

6.- Donatarias Autorizadas: Es necesario que cuente con Firma Electrónica Avanzada la donataria, para presentar su aviso en donde declare seguir cumpliendo requisitos y obligaciones para seguir teniendo autorización para emitir comprobantes fiscales (recibos de donatarias).

7.- Devoluciones cuyo importe sea mayor a 13, 970 pesos actualizados: Los contribuyentes que tengan cantidades a su favor cuyo monto sea igual o superior a 13,970 pesos (actualizados) y soliciten su devolución, además de reunir los requisitos a que se refieren las disposiciones fiscales, en el momento de presentar la solicitud deberán contar con Fiel.

8.- Padrón de importadores: Aquellos contribuyentes que soliciten la inscripción al padrón de importadores necesitan tener su Firma Electrónica Avanzada.

9.- Cambios de domicilio vía internet: además de contar con “contraseña” el usuario debe contar con Firma electrónica Avanzada para realizar este trámite a través de la aplicación “Mi portal” que se encuentra en el portal del Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Servicios que utilizan de manera opcional la Firma electrónica Avanzada:

A continuación se indican los servicios que pueden ser utilizados opcionalmente con Fiel o con la Contraseña (antes clave de Identificación Electrónica Confidencial), disponibles en la Oficina Virtual del SAT.

- Declaración anual de personas físicas (DECLARASAT y DECLARASAT en línea).
- Avisos al RFC por Internet
- Declaraciones para la corrección de datos
- Declaraciones estadísticas (ceros)
- Reimpresión de acuses
- Aviso de destrucción de bienes
- Consulta de transacciones
- Consulta de devoluciones
- Declaración informativa de operación con terceros (DIOT)
- DIM Personas Físicas y Morales

- DEM Personas Morales [197]

4.9.- Seguridad jurídica que brinda la Firma Electrónica Avanzada

"La seguridad de la firma electrónica radica en los algoritmos asimétricos o claves pública y privada que se utilizan para firmar los documentos electrónicos, pero los elementos de seguridad se dan al momento de la elaboración de la firma electrónica, es decir el mecanismo constituido por un código o una clave criptográfica privada, irremplazable y que permanecerá almacenada en el sistema computacional del originador, mientras que su verificación ha de ser realizada por medio de la clave criptográfica asociada"[198]

El proceso de la obtención de la Firma Electrónica Avanzada, consistente en la toma de biométricos, que se compone en la actualidad de foto, iris, huellas dactilares, y la digitalización de la identificación, documento de identidad y la solicitud de FIEL, brindan al contribuyente la certeza que sus datos corresponden a la acreditación de su identidad.

Cabe mencionar que una vez que se han tomado dichos biométricos, al leer en el programa CERTISAT CRM, el archivo de requerimiento o *".req",* aparece la marca de los mismos, y por ende, permite la generación del certificado digital.

La seguridad que brinda el uso de la firma electrónica radica en que para que pueda utilizarse, el sistema no sólo pide que se incorpore el archivo con terminación *".Key"* (llave privada), el archivo con terminación *".Cer"* (Certificado Digital) sino también se teclee la clave privada con la que se generaron los archivos (figura 4).

[197] SERVICIOS DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Servicios que utilizan FIEL. [http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/e_sat/tu_firma/60_6620.html] (Consultado 04-04-2013)
[198] CORNEJO López, Valentino F. Los medios electrónicos regulados en México. Edit. SISTA. México 2006. P.61.

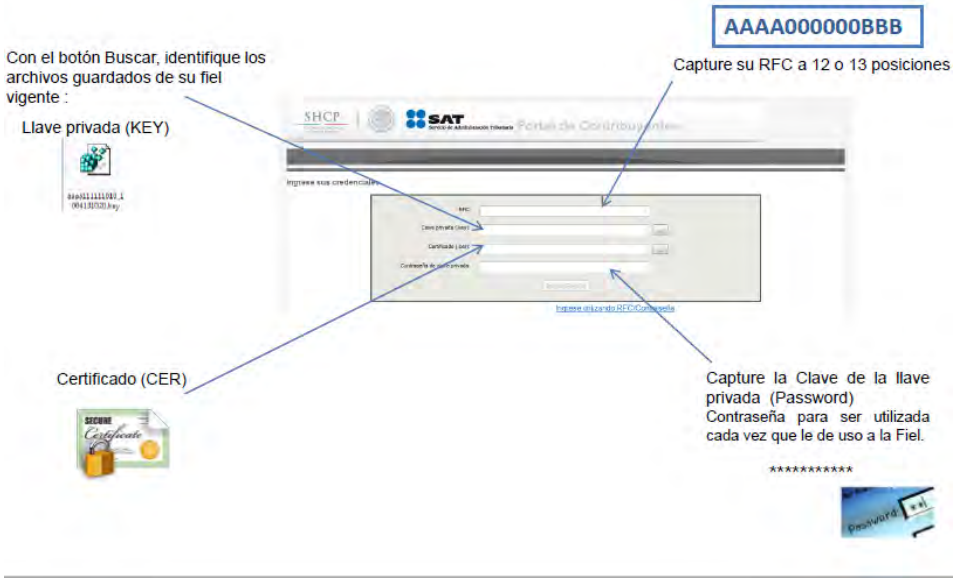


Figura 4[199]

Es importante señalar que el acuse inscripción que emite el "*Sistema Interno De Certificados del SAT"* (CERTISAT CRM), al momento de generar el certificado digital, establece que el titular de dicho certificado no debe proporcionar los archivos ni la clave privada, ya que será el único responsable de las consecuencias que de esto se deriven. Consideramos que en este punto en donde la seguridad jurídica se ve vulnerada, ya que, generalmente por desconocimiento del tema, se proporcionan los mismos a terceros que actúen de mala fe y firmen de manera digital toda clase de documentos electrónicos de naturaleza fiscal y administrativa.

Beneficios y desventajas del uso de la Firma Electrónica Avanzada.

Entre los beneficios que trae consigo el uso de la firma Electrónica son los siguientes:

1.- Agiliza los trámites, debido a que permiten el envío vía Internet.

2.- Permite que el usuario pueda realizar sus trámites en la comodidad de su hogar siempre y cuando cuente con servicio de Internet.

[199] Esta imagen fue sacada de la guía consulta y descarga de la Firma Electrónica Avanzada, que es proporcionada por el Servicio de Administración Tributaria a cada contribuyente que realiza su trámite.

3.- Un beneficio para la autoridad fiscal es que existe la posibilidad de identificar a los contribuyentes que realicen transacciones a través de medios electrónicos que hayan enviado con su firma electrónica avanzada.

4.- Hay un mayor control de la información enviada al SAT, todo esto para la toma oportuna de decisiones.

5.- "La firma electrónica Avanzada utiliza una tecnología que permite codificar o encriptar información para que ésta viaje y sea recibida en forma íntegra y segura a través de internet. Su propósito es identificar al emisor del mensaje como autor legítimo e éste, tal como si se tratara de una forma autógrafa."[200]

Desventajas que tiene la firma electrónica son las siguientes:

1.- Que el usuario no tenga el conocimiento del uso de una computadora, ni del Internet, y mucho menos del uso de una Firma Electrónica Avanzada.

En este sentido me refiero a los contribuyentes de la tercera edad, personas analfabetas y personas de escasos recursos que no cuenten con los medios para tener un equipo de cómputo y mucho menos de Internet.

2.- Que el usuario entregue su archivo con extensión ".key" (llave privada) y revele la clave privada a un contador, un gestor o a cualquier otra persona que sepa utilizar estos medios electrónicos, ya que se pierde la confidencialidad y seguridad jurídica de la firma.

3- La saturación del sistema a la hora del envió de los trámites o solicitud de un servicio electrónico en la portal del Servicio de Administración Tributaria. De tal manera que obliga al usuario a acudir a la Administración a realizar sus trámites.

4.- Al tratarse de un contrato de adhesión, no es negociable, por lo que el contribuyente encuentra degradados sus derechos, sobre todo en las medidas de seguridad por parte de la autoridad al tomar foto, huellas e iris, ya que se puede observar la doble intensión que abarca al señalar que la Firma electrónica Avanzada es una herramienta que permitirá cumplir con obligaciones fiscales,

[200] PERÉZ Chávez Campero Fol. Firma Electrónica Avanzada, documentos digitales y comprobantes electrónicos. Edit. Taxxx. México 2005. P.45

pero siendo más medida de control de los actos que se realicen sin tener derecho a ser repudiados por el usuario (contribuyente) de la misma.

4.10.- Clave de identificación electrónica confidencial (CIECF) actualmente "contraseña"

Funciones de la Clave de identificación electrónica confidencial (CIECF), actualmente "contraseña".

"La Contraseña (antes CIEC) es un mecanismo de acceso, que al unirse con su RFC le permite el acceso a diversas aplicaciones y servicios que brinda el SAT a través de su Portal de Internet. Algunos de estos servicios son:

•Portal privado del contribuyente

•Declaraciones y Pagos (DyP)

•Declaraciones informativas de razones por las cuales no se realiza el pago (Avisos en cero)

•Declaración Informativa Múltiple

•Envío de declaraciones anuales

•DeclaraSAT en línea

•Declaraciones de corrección de datos

•Consulta de transacciones

•Consulta de comprobantes en papel aprobados.

•Envío de solicitudes para la generación de Certificados de Sello Digital para Factura Electrónica.

•Descarga de Certificados de Sello Digital, así como de Firma Electrónica Avanzada"[201].

A continuación veremos cómo se tramita el Certificado de Sello digital (CSD).

1. *"Descargue la aplicación Solicitud de Certificados Digitales (SOLCEDI). Requisitos de sistema operativo:Windows y Linux: java 1.7/Mac OS X: java JRE 1.7.*

[201]SERCIVIOS DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Información fiscal. [http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/18_3462.html]. (Fecha de consulta 27-05-2013).

2. *Genere con SOLCEDI, la solicitud de certificado de sello digital. Requisitos: Contar con FIEL vigente.*
   - Se obtendrán 2 archivos: el primero con extensión .sdg que se enviará como solicitud al SAT; el segundo es la Clave Privada de su sello digital, con extensión .key.

3. *Envíe la solicitud de sellos digitales y recupere ahí mismo los certificados. Requiere de su Contraseña (antes CIEC) o Fiel para realizar el envío. Se obtendrá el archivo del Certificado de Sello Digital:*
   - Certificado Público con extensión .cer."[202]

Como podemos observar, el Certificado de Sello Digital tiene la misma estructura de una Firma Electrónica, ya que contiene el archivo de la llave privada con extensión *.key,* y un Certificado de Sello digital con extensión *.Cer*. y una *clave privada.*

Valor probatorio de la contraseña

De acuerdo a la última modificación a la resolución miscelánea fiscal, dentro del libro primero en su regla 1.2.2.1, señala respecto al valor probatorio de la contraseña:

Que para los efectos del artículo 17-D del Código Fiscal, la ***contraseña*** del Registro Federal de Contribuyentes (RFC)**,** se considera una Firma Electrónica que funciona como un mecanismo de acceso a los servicios electrónicos que brinda el SAT a través de su página de internet, conformada por la clave del RFC del contribuyente, así como por una contraseña que él mismo elige, la cual podrá cambiarse a mediante de una pregunta y respuesta secreta seleccionada al momento de su obtención.

La contraseña sustituye la firma autógrafa y produce los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos correspondientes, teniendo un valor probatorio.

4.11.- Diferencia entre la Firma Electrónica Avanzada y la Clave de identificación electrónica confidencial (CIECF) actualmente "Contraseña".

[202] SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Como tramitar un Certificado de Sello digital [http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/e_sat/comprobantes_fiscales/15_15564.html]. (Fecha de consulta 15-12-2013)

"La Firma Electrónica Avanzada (Fiel), a diferencia de la Contraseña, es un mecanismo de acceso más completo, toda vez que para su obtención, es necesario recabar datos biométricos; asimismo, la Fiel se conforma de una clave privada, un certificado y una contraseña de acceso, teniendo el mismo peso jurídico que una firma autógrafa; mientras que la Contraseña, es sólo un mecanismo de acceso conformado por el RFC y la contraseña."[203]

4.12.- Análisis del artículo 17 D del Código Fiscal de la Federación

Este artículo nos explica que la presentación de documentos digitales, definidos por el mismo artículo como "todo mensaje de datos que tiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología,"[204] debe hacerse mediante una Firma Electrónica Avanzada, para lo cual debe el autor, en este caso el contribuyente, contar con un certificado de seguridad que será otorgado por el Servicio de Administración Tributaria, y si se trata de personas morales adicionalmente obtendrán un sello digital de un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México, es decir de un Agente Certificador. Lo que acabamos de mencionar será lo aplicable salvo que la misma autoridad establezca una regla diferente, en donde se autoricen otro tipo de firmas electrónicas.

Los efectos jurídicos, de una Firma Electrónica Avanzada serán los mismos que la de una firma autógrafa, garantizando la integridad del documento, teniendo el mismo valor probatorio.

4.13.- Plataforma Mi portal

Es importante señalar que el Servicio de Administración Tributaria cuenta con una plataforma que brinda al contribuyente un portal personalizado donde éste

---

[203] SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Preguntas frecuentes. [ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/fiel/Preguntas_frecuentes_Fiel.pdf] (Fecha de consulta 27-05-2013).
[204] DOFISCAL. Código Fiscal de la Federación. Op. Cit. P. 20

puede realizar diversos trámites y aviso; claro está que tal portal funciona a través de internet.

Para poder ingresar a esta aplicación el sistema le pide al usuario que ingrese su Registro Federal del Contribuyente, y su Contraseña. Como podemos observar a continuación en la figura 5.

Figura 5[205]

Una vez que se ha ingresado al sistema, el portal personalizado le brinda una serie de servicios electrónicos entre los cuales podemos destacar:

a) Cambios de situación fiscal (aumento y disminución de obligaciones).

b) Solicitud y consulta de aclaraciones realizadas.

c) Impresión de constancias de Cédula de Identificación Fiscal (CIF).

d) Cambios de domicilio.

e) Impresión de guía de obligaciones.

f) Información general del registro e impresión de acuse de recibo de devoluciones.

g) Solicitud y consulta de Orientación Fiscal.

h) Quejas, sugerencias.

i) Reconocimientos.

j) Buzón Tributario.

k) Información ante el Registro Federal de Contribuyentes.

[205] Servicio de Administración Tributaria (SAT). Mi portal. [http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/plataforma/132_9879.html] Consulta 19-01-2014).

l) Verificación de créditos fiscales.

m) Inscripción al Padrón de Importadores y registro de agentes aduanales.

n) Reporte de Cumplimiento de obligaciones fiscales.

Por todo lo anterior, la plataforma “Mi portal” también se convierte en una herramienta electrónica que sirve en el cumplimiento de las obligaciones fiscales ya que se pueden realizar una serie de trámites en línea, sin necesidad de acudir a la Administración Local de Servicios al Contribuyente, claro está, siempre y cuando no existan problemas ni actualizaciones al portal del SAT (Servicio de Administración Tributaria).

4.14.- Aplicación electrónica “Mis cuentas”

A partir del primero de enero del 2014, derivado de la aprobación y publicación de las reformas fiscales, desaparece el régimen de “Pequeños Contribuyentes” y se crea el régimen de “Incorporación Fiscal”, mismo que comprende a todas aquellas personas físicas, cuyos ingresos no superen los dos millones de pesos anuales, presten un servicio al público en general y no requieran cédula profesional para realizar sus actividades.

La autoridad fiscal pone a su disposición el *“Sistema de registro fiscal”* que podemos encontrar dentro del portal del Servicio de Administración Tributaria (SAT) bajo la denominación “*Mis cuentas”,* esta es una herramienta que no sólo permite realizar las facturas de manera diaria, semanal o mensual, sino que también permite que se lleve el registro de la contabilidad electrónica y consultar facturas que se reciban por los proveedores.

Es importante señalar que la autoridad creó esta herramienta para el Régimen de Incorporación Fiscal, no obstante, también pueden utilizarlo las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, o bien, aquellos que estén en el régimen de arrendamiento.

Para poder ingresar a la aplicación el sistema pide que se ingresen los datos de Registro Federal de Contribuyentes y la Contraseña, como se muestra en la figura 6.

Figura 6[206]

4.15.- Reformas Fiscales 2014

Los medios electrónicos dentro de la reforma fiscal 2014 tendrán una importancia e impacto trascendental para nuestra sociedad mexicana. Por ejemplo, el uso obligatorio de la Firma electrónica para realizar la mayoría de los trámites electrónicos, y así dar cumplimiento a las obligaciones fiscales. Fungen entonces como una verdadera herramienta de cumplimiento, que traerá consigo una serie de ventajas, según prevé la autoridad fiscal, y al mismo tiempo, una serie de consecuencias de modernización para las que quizá no todos los obligados se encuentren preparados.

A continuación les presentó los cambios más relevantes para este 2014 dentro de la materia fiscal, donde la intervención de los medios electrónicos será un elemento fundamental.

[206] Servicio de Administración Tributaria.(SAT). Mis cuentas. [https://rfs.siat.sat.gob.mx/PTSC/RFS/menu/]. (consulta 20-01-2014).

Firma Electrónica Avanzada de personas físicas por apoderado o representante legal.

"Se podrá tramitar la firma electrónica avanzada (Fiel) de personas físicas por apoderado o representante legal cuando sea materialmente imposible la actuación directa de los contribuyentes interesados, entre otros, los (art. 17-D, Reforma):

- Incapaces.
- Menores de edad.
- Desaparecidos o ausentes declarados judicialmente.
- Mexicanos residentes en el extranjero.
- Condenados a penas privativas de libertad (prisión).
- Enfermos hospitalizados.

Se espera que el Servicio de Administración Tributaria emita las reglas pertinentes para señalar los supuestos claramente."[207]

A través de este cambio, será más fácil para los contribuyentes que recaen en esté supuesto, poder cumplir con sus obligaciones fiscales.

Comprobantes fiscales

A partir del primero de enero del 2014 "conforme a las modificaciones al Código Fiscal de la Federación se derogan los artículo 29-B y 29-C; en consecuencia, en términos generales, se eliminaron los siguientes esquemas de comprobación fiscal:

1.- Comprobantes fiscales en forma impresa por medios propios o a través de terceros, con dispositivo de seguridad (CBB).

[207] IDC Informe especial. Qué cambió. IDC. Asesor jurídico y fiscal. Año 27 4ª época. N°.315. (15-12-2013). Pp.6-7.

2.- Estados de cuenta impresos o electrónicos que expidan las entidades financieras comunitarias y los organismos de integración financiera rural que se refiere la Ley de Ahorro y Crédito Popular, o las personas morales que emitan tarjetas de crédito, de débito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos autorizadas por el SAT.

3.- Comprobantes fiscales simplificados."[208]

Actualmente deben expedir Comprobantes Fiscales Digitales por Internet todos aquellos que caigan en los siguientes supuestos:

- "Enajenen bienes.
- Otorguen el uso o goce temporal.
- Proporcionen servicios.
- Retengan contribuciones
- Otorguen descuentos y bonificaciones o recibir devoluciones en términos del artículo 25 de la Ley del Impuestos Sobre la Renta (art. 29, penúltimo párrafo, Adición)."[209]
- Así como también realcen el pago de salarios. Conforme al artículo 99 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en general por realizar la prestación de un servicio personal subordinado.

Los requisitos necesarios para emitir un comprobante Fiscal Digital por internet (CFDI´s) son:

1.- Contar con una Firma Electrónica Avanzada.

2.- Contar con un Certificado de Sello digital y el archivo de la llave privada con extensión *.key,* así como su *Clave privada. (En el caso de personas morales)*

Para generarlos se puede utilizar la herramienta electrónica gratuita que proporciona el SAT, o bien, contratar el servicio privado de algún proveedor autorizado de Certificación (PAC).

---

[208] Taller de prácticas fiscal. Prepárese para la implementación de la Reforma Fiscal para 2014. Práctica fiscal. Laboral y legal-empresarial. Año XXIII. N°. 705. (Diciembre 2013). P.29.

[209] IDC Informe especial. Qué cambió. IDC. Asesor jurídico y fiscal Óp. Cit.P.8.

Certificados digitales sin efectos

"Los certificados emitidos por el Servicio de Administración Tributaria se dejarán sin efectos, además de las causales conocidas, cuando las autoridades fiscales (art. 17-H, fracción X, Adición publicada en el DOF el 9 de diciembre de 2013):

- Detecten que los contribuyentes, en un mismo ejercicio fiscal y estando obligados a ello, omitan la presentación de tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas.

- Durante el procedimiento administrativo de ejecución (PAE) no localicen al contribuyente.

- El contribuyente desaparezca en el ejercicio de las facultades de comprobación, detecten que el causante no puede ser localizado; este desaparezca durante el procedimiento; no ponga a disposición o no presente su contabilidad, o bien, se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.

- Aun sin ejercer sus facultades de comprobación, se percate de la existencia de una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81, y 83 del CFF, y la conducta la realice el contribuyente titular del certificado."[210]

En relación al primer y cuarto supuesto, consideramos existe una clara contradicción de la autoridad fiscal. Por un lado dentro del primer supuesto, se precisa que se dejará sin efecto el certificado digital cuando se hayan omitido la presentación de tres o más declaraciones periódicas consecutivas, y por otro lado, dentro del cuarto supuesto, señala que también podrá hacerlo si realiza alguna de las conductas que establece el artículo 81, dentro de la cual destaca la

[210] IDC Informe especial. Qué cambió. IDC. Asesor jurídico y fiscal Óp. Cit.P.6

fracción I, que establece como infracción no presentar declaraciones, esto incluye todas las declaraciones periódicas, de tal suerte, no es necesario la falta de tres o más declaraciones, sino la falta de una, provocaría que quede sin efecto el certificado.

Ahora bien, "los contribuyentes a quienes se les haya dejado sin efectos el certificado de sello digital podrán llevar a cabo el procedimiento que, mediante reglas de carácter general, determine el Servicio de Administración Tributaria para subsanar las irregularidades detectadas, en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga, a fin de obtener un nuevo certificado. La autoridad fiscal deberá emitir la resolución sobre dicho procedimiento en un plazo máximo de tres días, contado a partir del día siguiente a aquel en que se reciba la solicitud correspondiente."[211]

Es decir, se prevé un procedimiento para obtener un nuevo certificado siempre y cuando el contribuyente subsane las irregularidades en las que ha incurrido, y aporte las pruebas suficientes para demostrarlo. Posteriormente, la autoridad fiscal tendrá un término de 3 días contados a partir del día siguiente a aquel en que se reciba la solicitud correspondiente, para darle respuesta.

Como podemos notarlo, la autoridad fiscal está haciendo una clara violación a los derechos del contribuyente, situándolo en un estado de incertidumbre, ya que al dejar sin efectos su "Certificado" ya sea de Firma Electrónica o de Sello Digital, no se pueden cumplir con las obligaciones fiscales hasta que no se resuelva a su favor el procedimiento ya mencionado.

Buzón tributario

"Las personas físicas morales inscritas en el RFC tendrán asignado un buzón tributario en la página de internet del SAT, este es un sistema de comunicación electrónico, que sirve para (art. 17-k, CFF y regla II.2.10.5 RMISC 2013):

- Llevar a cabo todo tipo de notificaciones.

[211] Código Fiscal de la Federación. [ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion14/CFF.doc.] P.19 (consultado 02-01-2014).

- Presentar promociones, incluso interponer medios de defensa.

  Esta disposición entrará en vigor para las personas morales el 30 de junio de 2014 y para las físicas en 1 de enero de 2015, en consecuencia la regla que actualmente lo regula quedaría sin efectos a partir de la publicación en el DOF del Decreto de Reforma."[212]

"Las personas que tengan asignado un buzón tributario estarán obligadas a consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquel en que reciban un aviso electrónico enviado por el SAT mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija; es decir, una vez que se reciba el aviso, se tendrá un plazo de tres días para acceder al buzón electrónico, a fin de que se pueda recibir la notificación y abrir el documento digital en el que conste el acto o resolución que se notifica."[213]

Es importante señalar que si el contribuyente no abre el documento digital en el plazo de 3 días siguientes a aquel en que reciba el aviso electrónico, se tendrá por notificado al cuarto día.

Consideramos que lo que crea un estado de inseguridad jurídica en el caso de que haya una baja momentánea en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria y por ende abra un estado de indefensión ante los actos que pueda dictar la autoridad fiscal.

Puesto que las autoridades fiscales realizarán las notificaciones de cualquier acto o resolución administrativa que emitan, en documentos digitales, se han reformado y adicionado entre los más importantes artículos del Código Fiscal de la Federación 22, 27, 42, 48, 40-A, 50, 53-B, 69-B, 134 y 152 a fin de incluir de manera expresa la posibilidad de notificar a través de buzón tributario. A continuación se muestra una síntesis de los mismos:

[212] IDC Informe especial. Qué cambió. IDC. Asesor jurídico y fiscal Óp. Cit.P.7
[213] Taller de prácticas fiscal. Prepárese para la implementación de la Reforma Fiscal para 2014. Óp. Cit.P.4

“Artículo 27. Dentro de este artículo se señala que “las autoridades fiscales podrán verificar la existencia y localización del domicilio fiscal manifestado por el contribuyente en el aviso de cambio de domicilio y, en el caso de que el lugar señalado no se considere domicilio fiscal en los términos del artículo 10 de este Código o los contribuyentes no sean localizados en dicho domicilio, el aviso de cambio de domicilio no surtirá sus efectos. Tal situación será notificada a los contribuyentes a través del buzón tributario.”[214]

Es decir, se les harán llegar a los contribuyentes notificaciones vía buzón tributario, cuando sus avisos de cambio de domicilio realizados no surtan efectos, ya sea porque el lugar señalado no cumpla con las características de un domicilio fiscal, estipuladas por el artículo 10 del mismo ordenamiento, o bien que no sean localizados los contribuyentes en dicho domicilio.

“Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.”[215]

Podemos observar que la autoridad tiene una nueva facultad de comprobación y es mediante las revisiones electrónicas que también tiene

---

[214] Código Fiscal de la Federación. [ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion14/CFF.doc.] Op. Cit. Pp.35-37

[215] Ibídem. Pp.63-64

relación con el artículo 53-B del mismo ordenamiento, que establece el procedimiento y análisis para determinar la determinación de contribuciones.

En este sentido, Magaly Juarez Arellano maestra de Derecho Penal y Fiscal opina en su artículo titulado: "Nace el mundo ideal para la autoridad fiscal"[216] lo siguiente:

Las revisiones electrónicas son aquellas que "vienen a sustituir y definitivamente optimizar aquellas cartas recientemente tan famosas, donde el fisco informa al contribuyente que de acuerdo a sus controles, así como por información y documentación que se encuentra en su poder, tiene noticia de diversos hechos que probablemente derivan en la omisión del pago de las contribuciones o en la comisión de otras irregularidades, por lo tanto le incluye de antemano los montos omitidos a cubrir.

De tal suerte que las mencionadas cartas invitación serán documentos muy similares a los que se notifiquen ahora a través del buzón tributario, elevando dicho comunicado a la categoría de resolución provisional con pre-liquidación; que podrá ser desvirtuada a los 15 días posteriores a su notificación, pero si no se presentan pruebas para su desvirtuamiento, entonces adquirirá la categoría de resolución definitiva y se exigirá su cobro a través del procedimiento administrativo de ejecución.[217]

El artículo 48 refiere a que cuando la autoridad fiscal solicite a los contribuyentes que sean responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos, o le requieran su contabilidad como parte del ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se le notificará mediante correo electrónico, o mensaje de datos con acuse de recibo en el Buzón Tributario.

El artículo 40-A señala que tratándose del aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación de los contribuyentes solidarios, respecto a los actos, solicitudes de información o requerimientos de documentación, la autoridad, le notificará a más tardar el tercer día siguiente a aquel que se haya practicado el

[216] JUÁREZ Arellano Magaly. Nace el mundo ideal para la autoridad Fiscal. Defensa Fiscal. Diciembre 2013. No. 169. Año XV, Tomo XIV. P.20
[217] Ídem.

aseguramiento, señalando la conducta que lo originó, y en su caso, el monto sobre el cual procedió el mismo. Dicha notificación se hará a través del Buzón Tributario.

Dentro del artículo 50 se establece que las autoridades fiscales al practicar visitas domiciliarias están facultadas para ejercer facultades de comprobación y cuando conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de disposiciones fiscales, les notificarán a los contribuyentes vía Buzón Tributario dichas observaciones.

El artículo 69-B. explica que cuando un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad materia directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes y la autoridad lo detecte, procederá a notificarle al contribuyente esta vía Buzón Tributario a fin de que el contribuyente pueda manifestar lo que a su derecho convenga y aporte la documentación e información necesaria que desvirtué los hechos de la autoridad.

El artículo 134 señala que las notificaciones de los actos administrativos pueden ser de manera personal o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el Buzón Tributario, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

El artículo 152 nos menciona que cuando el ejecutor se presente en el lugar donde se practicará la diligencia de requerimiento de pago y embargo de bienes, cumplirá con las formalidad que se establece en éste código y se levantará un acta circunstanciada entregándole una copia a la persona con quien se entienda la misma y propietario de los bienes embargados se le notificará mediante el Buzón tributario.

Resolución miscelánea Fiscal 2014 Publicada el 30 de diciembre del 2013

Facilidad para que las personas físicas expidan CFDI con FIEL

De acuerdo a la Resolución Miscelánea Fiscal en su Regla I.2.2.4, para la emisión de CFDI´s las personas físicas podrán ocupar en sustitución del certificado de sello digital, el certificado de FIEL.

Expedición de CFDI a través del Sistema Registro Fiscal, con Contraseña.

Con fundamento en la regla I.2.7.1.21 de la Resolución Miscelánea Fiscal los contribuyentes que utilicen la herramienta electrónica implementada por el SAT denominada "Sistema de Registro Fiscal", a través de dicha aplicación podrán expedir, CFDI con los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación a los cuales se incorporará el sello digital del SAT. La emisión de los CFDI referidos, se efectuará utilizando la *"Contraseña"* del contribuyente.

Facilidad para expedir comprobantes con operaciones con el público en general

De acuerdo a la Regla I.2.7.1.22 los contribuyentes podrán elaborar CFDI de manera diaria, semanal o mensual donde consten los importes totales correspondientes a los comprobantes de operaciones realizadas con el público en general del periodo al que corresponda, utilizando para ello la clave genérica del RFC a que se refiere la regla I.2.7.1.5. Los contribuyentes que tributen dentro del régimen de incorporación fiscal podrán elaborar el CFDI de referencia, de forma bimestral.

Facilidad comprobantes impresos CBB y CFDI

De acuerdo al cuadragésimo Cuarto de los transitorios de la Resolución Miscelánea Fiscal publicado el 30 de diciembre del 2013, las personas físicas que en el último ejercicio fiscal declarado hubieran obtenido para efectos del Impuesto Sobre la Renta, ingresos acumulables iguales o inferiores a $500,000.00, podrán continuar expidiendo hasta el 31 de marzo de 2014, comprobantes fiscales en forma impresa o CFD, según corresponda al esquema de comprobación que hayan utilizado en 2013 en términos de las reglas .2.8.1.1 Y I.2.8.3.3.1.12 de la

RMF para 2013, siempre que el 1 de abril de 2014 migren al esquema de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet.

La presente facilidad no es aplicable para los contribuyentes sujetos al Régimen de Incorporación Fiscal, porque en 2013 no manejaban algunos de los esquemas de comprobación antes citados, en ese sentido, tendrán que usar el Sistema de Registro Fiscal en el apartado de Factura Fácil.

4.16.- Conclusiones

1.- A lo largo de este capítulo hemos estudiado las diversas herramientas electrónicas que ha implementado la autoridad fiscal, para realizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, las cuales mencionaremos a continuación:

A) Firma Electrónica Avanzada:

Esta herramienta constituida por un archivo con extensión *".key"* (llave privada), un archivo con extensión *".cer"* (certificado digital) y una *clave privada,* permite firmar toda clase de documentos digitales de naturaleza fiscal y administrativa, a través de medios electrónicos (específicamente el internet); teniendo la misma fuerza legal que una firma autógrafa, con fundamento en el artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación, por lo que tiene como consecuencia que el usuario no puede repudiar lo actos, la autoría ni los efectos jurídicos que deriven de su utilización. Es además un medio de control ya que contiene una amplia gama de datos de los contribuyentes que permite contar con una localización más exacta teniendo como objetivo controlar y acabar con la evasión de obligaciones, pues la información contenida en la Solicitud de Firma Electrónica Avanzada (SOLFIEL) puede ser consultada por la Administración Local de Auditoría, y con ello, realizar las revisiones electrónicas, previstas en las reformas fiscales para 2014.

En este sentido, a pesar de que la autoridad fiscal señala que la Firma Electrónica facilitará el cumplimiento de las obligaciones fiscales, al poder

realizar con ella los trámites vía internet, de manera más ágil y cómoda para el contribuyente ya que no tendría la necesidad de acudir a la Administración Local de Servicios al Contribuyente de su agrado; es criticable esta circunstancia por dos razones:

1) El uso de la Firma Electrónica sólo va dirigido a un sector específico de la sociedad, la cual tiene conocimientos computacionales, contables y del uso internet. Para las personas que no se encuentran en este supuesto, resulta incómodo y difícil el uso de la herramienta y la realización de dichos trámites por medios electrónicos (internet), por lo que requieren acudir a la Administración Local de su agrado, o a un contador o gestor para que él los realice, poniendo en riesgo la seguridad jurídica, ya que no existe la certeza para el contribuyente de que los actos que se están realizando fueron consentidos.

2) La autoridad fiscal indica que los trámites puedan realizarse de manera ágil porque son realizados a través de internet sin la necesidad de hacerlos en la Administración Local de Servicios al Contribuyente de su agrado, pero no siempre se cumple este principio, ya que en repetidas ocasiones se ven obligados a acudir, debido a la saturación que tiene la página del portal del Servicio de Administración Tributaria, que no permite al usuario ingresar a las aplicaciones para realizar dichos trámites en línea.

B) Certificado de Sello digital.

El Sello Digital (SD) es una herramienta con la misma estructura de la Firma Electrónica, ya que contiene un archivo con extensión *".Cer",* un archivo con extensión *".key"* (llave privada) y una clave privada que permite al usuario realizar Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI), que es una obligación fiscal que tiene el contribuyente de emitirlos para comprobar los ingresos obtenidos, y a su vez, la autoridad mediante sus revisiones electrónicas verifica la veracidad de los mismos.

Sobre este tema es importante destacar que a raíz de las Reformas Fiscales del 2014 se adicionó la fracción X al artículo 17-h del Código Fiscal de la Federación, donde se establece la facultad por parte de la Autoridad para revocar los Certificados Digitales, lo cual es una medida excesiva y carente de sustento legal, vulnerando los derechos del contribuyente al no permitirle cumplir con sus obligaciones fiscales, el ejemplo más claro es la emisión de comprobantes fiscales, ya que sin ellos no puede realizar cobros por su actividad económica. Resulta paradójico que la premisa sea cumplir con obligaciones fiscales y sea la propia autoridad quien obstaculice dicha premisa, por cuestiones no claras.

C) Contraseña (antes conocida como Clave de Identificación Confidencial Fortalecida CIECF).

Al igual que la Firma Electrónica Avanzada, y con fundamento en el artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación tiene la misma fuerza legal que una firma autógrafa y está compuesta por el Registro Federal del Contribuyente y una contraseña de ocho caracteres que pueden ser números o letras.

Se puede acceder con ella a diversas aplicaciones y realizar una serie de trámites, entre las que más destacan: declaraciones de estadísticas en ceros, declaraciones informativas, declaraciones con corrección de datos, declaración anual, consulta de comprobantes en papel aprobados, consulta de transacciones y el “portal privado del contribuyente”. Ahora bien, como en el caso de Firma Electrónica Avanzada la realización de dichos trámites dependerá de que no haya fallas en el sistema para poder efectuarlos.

D) Mi portal.

Accediendo con el Registro Federal de Contribuyentes y la “Contraseña”, ésta plataforma permite al contribuyente tener un portal personalizado a través del cual puede realizar una serie de trámites tales como son:

avisos de cambio de situación fiscal, solicitud y consulta de devoluciones, “Buzón Tributario”, solicitud y consulta de aclaraciones al Registro Federal de Contribuyentes (R.F.C.), solicitud y respuesta a casos de orientación fiscal, impresión de constancias al R.F.C., impresión de Cédula Fiscal (CIF) y consulta de guía de obligaciones

E) Mis cuentas.

Es una aplicación que está dirigida principalmente a las personas físicas que se encuentran en el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), mediante la cual pueden realizar sus facturas diarias, semanales y mensuales, así como presentar su declaración electrónica de forma bimestral. Sin embargo, también podrán utilizarla las personas físicas que se encuentren en el régimen de actividades empresariales y profesionales así como el régimen de arrendamiento. La problemática de esta herramienta electrónica gratuita recae en que la plataforma del Servicio de Administración Tributaria (SAT) no cuenta con la infraestructura tecnológica suficiente para soportar el volumen de contribuyentes que ingresan simultáneamente, por lo que impide al contribuyente presentar sus obligaciones en tiempo y forma.

2.-.- Ahora bien, si la finalidad de una herramienta electrónica, es facilitar al contribuyente la presentación de obligaciones fiscales específicamente vía internet, accediendo al portal del Servicio de Administración Tributaria, consideramos que es necesario que cuente con una plataforma que pueda soportar la gran cantidad de contribuyentes que acceden a ella, ya que de lo contrario, el contribuyente se ve obligado a acudir a la Administración Local de Servicios al Contribuyente a realizar sus trámites.

3.- Podemos observar que estas herramientas electrónicas que contemplan las normas fiscales, sólo están dirigidas como ya lo hemos mencionado, a personas que tengan conocimientos contables, del uso de un equipo de cómputo y manejo del internet, por lo que resulta discriminante, ya que no toda la sociedad se

encuentra en las mismas condiciones para poder adaptarse a esta nueva forma de cumplimiento de obligaciones que la autoridad fiscal está implementando.

4.- Si las normas fiscales son de carácter general, se considera que todos tienen las posibilidades de acceder al cumplimiento de las mismas, por lo que si realmente se quieren implementar con éxito estas herramientas electrónicas que tienen el objetivo de controlar y evitar la evasión de impuestos, debemos darle una formación a nuestra sociedad mexicana acerca de estos temas, que por ahora no se encuentra preparada, ya que no se le ha dado la difusión ni la información adecuada.

5.- Podemos decir entonces que estas herramientas electrónicas tienen un doble impacto, ya que por un lado permiten realizar el cumplimiento de obligaciones fiscales, a través de internet, y por el otro lado, es un medio de control, que juega un importante papel para que la autoridad tenga una mayor recaudación de los impuestos y una mejor ubicación del estatus fiscal de cada uno de los contribuyentes.

CONCLUSIONES GENERALES

1.- Como se apreció a lo largo de esta investigación, los medios electrónicos en la actualidad, son una herramienta indispensable que utiliza la autoridad fiscal, para que los particulares cumplan con sus obligaciones fiscales. Se encuentran reguladas por el Código Fiscal de la Federación, Resolución Miscelánea Fiscal y la Ley de Firma electrónica Avanzada.

Sin embargo, dicha autoridad no contempló los aspectos culturales ni económicos de la sociedad mexicana, dejando al particular que no cuenta con los medios, ni el conocimiento del uso de estas herramientas en un estado de incertidumbre. Por lo tanto, al no ser fáciles, ni accesibles en su utilización, viola el principio de *comodidad.*

2.- Dentro de las principales herramientas electrónicas que estudiamos, fue la Firma Electrónica, que la podemos definir como el *conjunto de datos y caracteres que permite la identificación del firmante a través del internet.*

Observamos dentro de sus antecedentes históricos, que fue creada en Estados Unidos de Norteamérica, extendiéndose por países de Latinoamérica tales como fueron: Argentina, Colombia, México, Chile, Panamá, Perú y Venezuela. Posteriormente en países europeos, como fueron: España, Alemania e Italia. Además incluimos a las Naciones Unidas, por la importancia que tuvo la Comisión de las Naciones Unidas, dentro de su regulación.

La Firma Electrónica Avanzada comenzó regulando las transacciones mercantiles que se realizaban a través del internet. Posteriormente fue implementada a la administración pública de los Estados para regular los actos jurídicos que se realizaban, en donde nuestro país no fue la excepción.

3.- Otras de las herramientas que hemos analizado y explicado son: la Contraseña del Registro Federal de Contribuyentes, El Sello Digital, Mi portal y Mis cuentas, que son medios de control, que la autoridad disfraza, señalando que son útiles para poder efectuar trámites a través del Portal del Servicio de Administración Tributaria (SAT), sin necesidad de acudir a la Local de Servicios al Contribuyente. Lo cual en mi experiencia como Asesor Fiscal Integral, en la realidad práctica no se cumple, ya que la plataforma que maneja la autoridad no tiene capacidad para soportar la gran demanda de contribuyentes que ingresan a su página electrónica, obligando al Contribuyente a asistir a dicha Local de Servicios a concluir sus trámites.

4.- Ahora bien, como he puntualizado en las conclusiones al capítulo cuarto, sí las normas fiscales deben ser dictadas de carácter general, es decir tomando en cuenta que todos tienen la posibilidad de acceder al cumplimiento de las mismas, entonces, estas herramientas que implementa la autoridad no cumplen con ese principio, ya que no toda la sociedad mexicana tiene acceso a una computadora, al internet y mucho menos a una educación contable, para realizar su autodeterminación, por lo tiene dos posibilidades:

a) Acudir en repetidas ocasiones, de acuerdo a sus necesidades contables a la Administración Local de Servicios al Contribuyente de su agrado a realizar sus trámites.

b) Acudir a un contador o especialista en la materia, que se encargue de llevar su contabilidad, perdiéndose la seguridad jurídica de su firma electrónica, ya que debe entregársela para que éste pueda cumplir con las obligaciones fiscales.

Por lo tanto al tomar la segunda opción, el contribuyente se encuentra ya en un estado de indefensión por los actos que pueda realizar el contador firmando a su nombre, ya que la solicitud que firma el contribuyente como ya lo explicamos

dentro del capítulo cuarto, señala que el usuario de la firma es el único responsable de los actos se realicen.

BIBLIOGRAFÍA GENERAL

- ÁLVAREZ Alcalá, Alil. Lecciones de Derecho Fiscal. Edit. Oxford. México 2010.

- ALVARADO Esquivel, Miguel de Jesús. Et. al. Manual de Derecho Tributario. Edit. Porrúa. México 2005.

- ARRIOJA Vizcaíno Adolfo. Derecho fiscal. México 2004.

- ASTUDILLO Maya, Marcela. La distribución de los impuestos entre la Federación, Estados y municipios en el siglo XX. Miguel Anel Porrual, grupo editor. México 2001

- BASTIDAS Yffet, María Teresa. Et. al. La firma y la factura electrónica. Edit. Instituto Mexicano de Contadores Públicos y Colegio de Contadores de México. 2004

- CARRASCO Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal I. Edit. Iure, México 2003.

- CARBALLAR, José. A. Internet libro de navego. Edit. Falcón. Madrid, España 2002.

- CASTREJON García, Gabino Eduardo. Derecho Tributario. Edit. Cárdenas editor distribuidor. México 2002.

- CORNEJO López, Valentino F. Los medios electrónicos regulados en México. Edit. SISTA. México 2006.

- CURIEL Villaseñor, Omar. Principios tributarios. Edit. Calidad de la información. México 2002.

- DE LA CUEVA, Arturo. Derecho Fiscal. Edit. Porrúa. México 2003.

- FERNANDEZ Martínez, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Edit. Mc Graw Hill. México 1998.

- FERREIRA C. Gonzalo. Internet paso a paso. Edit. Computec. México. 1996

- FLORES Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Publicas mexicanas. Edit. Porrúa. México 2004.

- JIMÉNEZ González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Edit. Thomson. México 2004.

- MARGÁIN Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario. Edit. Porrúa. México 2004.

- ORTEGA Carreón, Carlos Alberto. Derecho Fiscal. Edit. Porrúa. México 2009.

- PERÉZ Chávez Campero Fol. Firma Electrónica Avanzada, documentos digitales y comprobantes electrónicos. Edit. Taxxx. México 2005.

- PONCE Gómez, Francisco. Derecho Fiscal. Et. al. Edit. Limusa. México 2009.

- POTTER, James E. Aprenda rápido Internet. Edit. Computer. México 1994.

- REYES Corona, Oswaldo Guillermo y Lorena Ivette Colin Zepeda. Principios de justicia fiscal y legalidad tributaria. Taxxx editores.

- REYES Krafft, Alfredo Alejandro. La firma electrónica y las entidades de certificación. Edit. Porrúa. México 2003.

- RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Edit. Oxforf. México 1986.

- SÁNCHEZ Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Edit. Porrúa. México. 2001.

- VENEGAS Álvarez, Sonia. Derecho Fiscal. Edit. Oxford. México 2010.

- YANOME Yesaki, Mauricio. Compendio de Derecho Fiscal. Edit. Porrúa. México 2002.

Diccionarios

- O. Greco. Diccionario de Finanzas. Edit. Valleta Argentina 2004.

HEMEROGRAFIA

- Defensa Fiscal. Diciembre 2013. No. 169. Año XV, Tomo XIV.

- IDC Informe especial. Qué cambió. IDC. Asesor jurídico y fiscal. Año 27 4ª época. N°.315. (15-12-2013).
- Taller de prácticas fiscal. Prepárese para la implementación de la Reforma Fiscal para 2014. Práctica fiscal. Laboral y legal-empresarial. Año XXIII. N°. 705. (Diciembre 2013).

FUENTES ELECTRÓNICAS

- http://www.sat.gob.mx/
- http://www.scjn.gob.mx/
- http//www.diputados.gob.mx/
- http://lema.rae.es/drae/?val=internet
- http://elgrupomenta.blogspot.mx
- http://facultad.bayamon.inter.edu/colivares/Computer_exolution.htm
- http://www.dof.gob.mx/ley-reg.php
- http://www.estados-unidos.es/ubicacion-geografica-de-estados-unidos/
- http://www.ecured.cu/index.php/Estados_Unidos
- http://datos.bancomundial.org/indicador/SP.POP.TOTL
- http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/italy/index_es.htm
- https://www.un.org/es/aboutun/

LEGISLACIÓN

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.
- AGENDA CIVIL DEL D.F. Código Federal de Procedimientos Civiles. Edit. ISEF. México 2013.
- AGENDA MERCANTIL. Ley Federal de Protección al Consumidor. Edit. ISEF. México. 2013
- AGENDA MERCANTIL. Código de Comercio. Edit. ISEF. México. 2013.
- AGENDA CIVIL ISEF 2013. Código Civil Federal. Edit. ISEF. México 2013.

- Código Fiscal de la Federación vigente.
- Ley de Firma electrónica avanzada vigente.