

321909



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE
MÉXICO**

CENTRO DE ESTUDIOS UNIVERSITARIOS

LICENCIATURA EN DERECHO

ESCUELA DE DERECHO

INCORPORADA A LA UNAM.

CLAVE 3219

**“CONSIDERACIONES JURIDICAS EN TORNO DE LOS
DERECHOS POR EL USO, APROVECHAMIENTO O
EXPLOTACION DE AGUAS NACIONALES”**

**TESIS
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
PRESENTA**

DIEGO ARTURO MORALES ANGELES

**ASESOR DE TESIS
LIC. ÁNGEL RICARDO CARBONEL PAREDES**

MÉXICO D.F.

2005.

M351407



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A DIOS

POR DARME LA VIDA Y CON ELLA
LA FUERZA PARA SALIR ADELANTE.

A MIS PADRES.

DIEGO MORALES HERNÁNDEZ
MARINA ANGELES HERNÁNDEZ
CON AMOR, GRATITUD Y RESPETO.
SERES EXCEPCIONALES, QUE ME DIERON LA VIDA
Y LAS ENSEÑANZAS NECESARIAS PARA REALIZAR
MIS OBJETIVOS.
GRACIAS POR SUS SACRIFICIOS Y ESFUERZOS
PARA LOGRAR ESTA META.

A MI COMPAÑERA

GABRIELA ROBLES MONDRAGÓN.
AGRADEZCO TU APOYO, PACIENCIA,
COMPRESIÓN Y ESmero PARA LOGRAR
SALIR ADELANTE.

A MIS HERMANAS.

POR EL APOYO QUE ME BRINDARON EN ESTA ARDUA TAREA

A MIS PROFESORES

CON GRATITUD Y RESPETO A TODOS AQUELLOS
QUE ME COMPARTIERON SUS EXPERIENCIAS Y
ENSEÑANZAS.

LIC. ÁNGEL RICARDO CARBONEL PAREDES
POR SU COMPRENSIÓN Y APOYO.

A MIS AMIGOS

TODOS AQUELLOS QUE DE ALGUNA FORMA ME HAN ALENTADO A
SOBRESALIR Y POR EL PRIVILEGIO DE COMPARTIR SU VALIOSA
AMISTAD.

LIC. JORGE LUÍS MARTÍNEZ DIAZ
GRACIAS POR SU AMISTAD Y APOYO
INVALUABLE, EL CUAL FORTALECE EL
ESPÍRITU.

LIC. ANDRES MONTAÑO CAPORAL
GABRIEL JUÁREZ AVELAR
L.C. JORGE LUÍS DIAZ GALINDO
POR SU AMISTAD Y AYUDA A LOGRAR ESTE
OBJETIVO.

A TODAS AQUELLAS PERSONAS QUE TIENEN
CONOCIMIENTO DE MI EXISTENCIA.

INTRODUCCIÓN.

Tomando en consideración que es una prioridad de la Nación la protección, mejoramiento y conservación de las aguas nacionales para contribuir a la sustentabilidad del recurso hidráulico, el Gobierno Federal ha manifestado que es una cuestión prioritaria y urgente, el concientisar a los usuarios de aguas nacionales, sobre el valor económico del agua, para que asuman su responsabilidad en el cuidado y preservación del recurso, así como generar nuevas actitudes y acciones para su aprovechamiento y pago justo.

Al respecto, es de señalar que el desconocimiento de las obligaciones fiscales en materia de contribuciones, por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, trae como consecuencia que los usuarios, no cuenten con una cultura del pago del agua, esto se refleja en una escasa recaudación por dicho concepto, lo que impacta en el desarrollo sustentable del vital líquido.

Por ello, la importancia de estudiar tanto el sistema de cobro de los derechos referidos, así como la estructura de la autoridad facultada para desempeñar tales actividades, lo cual impactara de manera importante en los usuarios, contribuyendo con una orientación para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en materia de aguas nacionales.

Me permito presentar a su amable consideración, este trabajo que es el fruto de las vivencias que el suscrito, tuvo cuando realizo su servicio social, así como las practicas profesionales en la Unidad de Revisión y Liquidación Fiscal, autoridad encargada de vigilar el cumplimiento de las disposiciones fiscales mediante la revisión fiscal de gabinete por medio de la cual determina créditos fiscales por el uso o aprovechamiento de aguas; me percaté de la necesidad de realizar el estudio en cuestión, por lo que espero su atención y comprensión

Una de las aportaciones del presente trabajo de investigación, es que sirva como marco de referencia, para resaltar la importancia de la recaudación en citado derecho, así como concientiar a los usuarios a que no por el hecho de que paguen por un derecho, tienen la facultad de darle un mal uso.

Dentro del primer capítulo, se dan los conceptos fundamentales que se deben de tomar en cuenta, para entender el nacimiento de las obligaciones fiscales por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, explicando que todo ciudadano debe de contribuir en el gasto público, con el pago de sus contribuciones de conformidad con la ley establecida con anterioridad al hecho generador, dentro de este contexto se menciona que el Estado, a través de diversas formas, se debe allegar de bienes económicos para su funcionamiento, y en este caso, es a través de los derechos por el uso de bienes nacionales, que en el caso, son las aguas nacionales.

El segundo capítulo, es en relación al actuar de las autoridades administrativas, dependientes del Poder Ejecutivo, como es bien sabido por los profesionales, que el actuar de las autoridades debe de emanar de una ley, la cual la faculta para realizar ese acto de autoridad; de lo anterior, se hace una referencia de la normatividad aplicable a los derechos por el uso, aprovechamiento o explotación de aguas nacionales, dando la razón del nacimiento de citado derecho.

El tercer capítulo hace referencia al actuar de la autoridad encargada de la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de aguas nacionales; se da el marco normativo por el cual actúan dentro de la legalidad, primeramente que es una Unidad Administrativa de la Comisión Nacional del Agua, órgano desconcentrado de la Secretaría del Medio Ambiente y Recursos Naturales y que ésta, forma parte de la Administración Pública Federal, y que las facultades fiscales de la Unidad de Revisión y Liquidación Fiscal se encuentran en el Reglamento Interior de la referida Secretaría de Estado, se debe hacer mención que en el año 2004, la Ley de Aguas Nacionales sufrió reformas, las cuales, tendrán impacto en la estructura de la Comisión Nacional del Agua, por lo que la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales deberá de publicar en su Reglamento Interior, los cambios necesarios para la debida función de la mencionada autoridad, considerando lo anterior, es posible que existan cambios en cuanto a las facultades de la Unidad de Revisión y Liquidación Fiscal.

En referido capítulo, también se señala, el funcionamiento de la autoridad fiscal en este caso la Unida de Revisión y Liquidación Fiscal autoridad, encargada de revisar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de aguas nacionales, la cual realiza por medio de la revisión fiscal de gabinete, esta se lleve a cabo en distintos tiempos, los que están marcados en el Código Fiscal de la Federación, legislación aplicable a esta autoridad en materia de contribuciones.

En torno al capítulo cuarto, se hace un análisis de la problemática existente dentro los derechos por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, relacionado con la inconstitucionalidad de la Ley, exponiendo que el legislador tiene carencias técnicas en cuanto a su aplicación y por ello surgen circunstancias complejas para el cobro de mencionado recurso.

CAPÍTULO PRIMERO.

CONCEPTOS GENERALES.

1.1 EL AGUA.

El significado de la palabra AGUA proviene del latín Aqua, que significa "líquido transparente", teniendo como características físicas y químicas el ser incoloro, inoloro e insaboro, que es tomado como base para medir el calor específico, la densidad y la tensión superficial de otras sustancias por que su estabilidad y universalidad dentro del planeta, así lo determinan, que su molécula se integra de dos átomos de Hidrógeno y uno de Oxígeno. En pocas palabras, es un líquido que por sus características permite ser base de todo tipo de mediciones científicas y solventes de muchas otras, aunado a ser indispensable para la vida diaria de la humanidad.

Es por estas mismas características, que el AGUA es también un ambiente biótico, esto es, que permite la posibilidad de que dentro de sí se generen, produzcan y desarrollen múltiples tipos de vida.

Tal es ahora su importancia, que se ha desarrollado una ciencia encargada de este tipo de estudios, la Hidrobiología; gracias a ella, podemos conocer más de este elemento, sus características, tipos y propiedades.

Ahora bien, para los efectos relativos a nuestro estudio, el agua que nos interesa, es el Agua Dulce.

Se encuentran diversas clases de aguas, la de mar u oceánica, la de los Polos y la Dulce; y es esta última la que nos ocupa y sobre la que gira todo el interés de los subsecuentes capítulos de este trabajo.

La Ciencia que se encarga del estudio del Agua Dulce, es la Limnología; los diferentes factores físico-químicos, luz, calor, sales, acidez, dinámica, así como los ciclos del Nitrógeno, Carbono, Hierro y Magnesio, principalmente son los puntos más importantes para esta Ciencia, a efecto de conocer como influyen en la formación de

comunidades acuáticas, ya sean vegetales o animales, microscópicas o macroscópicas, su composición, distribución e interrelaciones, así como sus ciclos.

Todo ello, para generar la mejor u óptima administración del Agua para su correcto uso, aprovechamiento, mantenimiento y protección, principalmente en la que podemos considerar como las actividades de producción, fundamentales en la vida del hombre, como la agricultura, la ganadería, pesca, la industria en sus diversas ramas y en general para las actividades cotidianas del ser humano.

1.1.1 CICLOS NATURALES DEL AGUA.

El ciclo del agua no se inicia en un lugar específico, pero, para esta explicación asumimos que comienza en los océanos. El sol, que dirige el ciclo del agua, calienta el agua de los océanos, la cual se evapora hacia el aire, como vapor de agua. Las corrientes ascendentes de aire llevan el vapor a las capas superiores de la atmósfera, donde la menor temperatura causa que el vapor de agua se condense y forme las nubes. Las corrientes de aire mueven las nubes sobre el globo, las partículas de nube colisionan, crecen y caen en forma de precipitación. Parte de esta precipitación cae en forma de nieve, y se acumula en capas de hielo y en los glaciares, los cuales pueden almacenar agua congelada por millones de años.

En los climas más cálidos, la nieve acumulada se funde y derrite cuando llega la primavera. La nieve derretida corre sobre la superficie del terreno como agua de deshielo y a veces provoca inundaciones. La mayor parte de la precipitación cae en los océanos o sobre la tierra, donde, debido a la gravedad, corre sobre la superficie como escorrentía superficial. Una parte de esta escorrentía alcanza los ríos en las depresiones del terreno; en la corriente de los ríos, el agua se transporta de vuelta a los océanos.

El agua de escorrentía y el agua subterránea que brota hacia la superficie, se acumula y se almacena en los lagos de agua dulce. No toda el agua de lluvia fluye hacia los ríos, una gran parte es absorbida por el suelo, como infiltración. Parte de

esta agua permanece en las capas superiores del suelo, y vuelve a los cuerpos de agua y a los océanos como descarga de agua subterránea. Otra parte del agua subterránea encuentra aperturas en la superficie terrestre y emerge como manantial de agua dulce.

El agua subterránea que se encuentra a poca profundidad, es tomada por las raíces de las plantas y transpirada a través de la superficie de las hojas, regresando a la atmósfera. Otra parte del agua infiltrada alcanza las capas más profundas de suelo y recarga los acuíferos (roca subsuperficial saturada), los cuales almacenan grandes cantidades de agua dulce por largos períodos de tiempo. A lo largo del tiempo, esta agua continua moviéndose, parte de ella retornará a los océanos, donde el ciclo del agua se "cierra" y comienza nuevamente.

1.1.2 USOS DEL AGUA.

En atención a las diversas actividades del hombre, tanto productivas, industriales, de servicios, etc., es evidente que su regulación debe sujetarse a las características especiales de cada uno de dichos usos; al respecto, en primer término definiremos lo que debe entenderse como "uso".

Uso, según lo refiere el Diccionario Jurídico Mexicano, debe entenderse como el "Derecho real que otorga al usuario la facultad de percibir los frutos de una cosa ajena"¹

Tomando en consideración lo señalado con anterioridad, podemos concluir que el uso del agua se refiere a la facultad de los usuarios de aprovechar el vital líquido para sus fines.

¹ *Diccionario Jurídico Mexicano*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, P. 3200

Ahora bien, atendiendo a la diversidad de las actividades en las que son usadas las aguas nacionales, la Ley de Aguas Nacionales, ordenamiento jurídico reglamentario del párrafo quinto del artículo 27 constitucional, encargado de regular la administración de las aguas nacionales, ha identificado diversos usos del agua, mismos que se encuentran definidos en su artículo 3°, tal como se transcribe a continuación:

“ARTÍCULO 3. Para los efectos de esta Ley se entenderá por...

LII. "Uso": Aplicación del agua a una actividad que implique el consumo, parcial o total de ese recurso;

LIII. "Uso Agrícola": La aplicación de agua nacional para el riego destinado a la producción agrícola y la preparación de ésta para la primera enajenación, siempre que los productos no hayan sido objeto de transformación industrial;

LIV. "Uso Ambiental" o "Uso para conservación ecológica": El caudal o volumen mínimo necesario en cuerpos receptores, incluyendo corrientes de diversa índole o embalses, o el caudal mínimo de descarga natural de un acuífero, que debe conservarse para proteger las condiciones ambientales y el equilibrio ecológico del sistema;

LV. "Uso Consuntivo": El volumen de agua de una calidad determinada que se consume al llevar a cabo una actividad específica, el cual se determina como la diferencia del volumen de una calidad determinada que se extrae, menos el volumen de una calidad también determinada que se descarga, y que se señalan en el título respectivo;

LVI. "Uso Doméstico": La aplicación de agua nacional para el uso particular de las personas y del hogar, riego de sus jardines y de árboles de ornato, incluyendo el abrevadero de animales domésticos que no constituya una actividad lucrativa, en términos del Artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

LVII. "Uso en acuacultura": La aplicación de aguas nacionales para el cultivo, reproducción y desarrollo de cualquier especie de la fauna y flora acuáticas;

LVIII. "Uso industrial": La aplicación de aguas nacionales en fábricas o empresas que realicen la extracción, conservación o transformación de materias primas o minerales, el acabado de productos o la elaboración de satisfactores, así como el agua que se utiliza en parques industriales, calderas, dispositivos para enfriamiento, lavado, baños y otros servicios dentro de la empresa, las salmueras que se utilizan para la extracción de cualquier tipo de sustancias y el agua aun en estado de vapor, que sea usada para la generación de energía eléctrica o para cualquier otro uso o aprovechamiento de transformación;

LIX. "Uso Pecuario": La aplicación de aguas nacionales para la cría y engorda de ganado, aves de corral y otros animales, y su preparación para la primera

enajenación siempre que no comprendan la transformación industrial; no incluye el riego de pastizales;

LX. "Uso Público Urbano": La aplicación de agua nacional para centros de población y asentamientos humanos, a través de la red municipal;"

De lo anterior, se observa que la Ley de Agua Nacionales, contempla diversos usos del agua, lo cual permite identificar su importancia, trascendencia e incluso determinar las prioridades gubernamentales para la concesión de las mismas.

1.1.3 CONCEPTO DE AGUAS NACIONALES.

De acuerdo a lo dispuesto por el 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, divide el dominio de las tierras y aguas comprendidas dentro de los límites del territorio nacional en dos: el de la Nación que es originario y el de los particulares que es derivado.

Al respecto, el citado ordenamiento señala que las aguas del dominio público, por mandato constitucional son inalienables e imprescriptibles, pero su uso o utilización, se pueden otorgar mediante concesiones administrativas.

Ahora bien, para mayor precisión se cita lo dispuesto por el párrafo quinto, del citado precepto constitucional:

"Son propiedad de la Nación las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fije el Derecho Internacional; las aguas marinas interiores; las de las lagunas y esteros que se comuniquen permanentemente o intermitentemente con el mar; la de los lagos interiores de formación natural que estén ligados directamente a corrientes constantes; las de los ríos y sus afluentes directos o indirectos, desde el punto del cauce en que se inicien las primeras aguas permanentes, intermitentes o torrenciales, hasta su desembocadura en el mar, lagos, lagunas o esteros de propiedad nacional; las de las corrientes constantes o intermitentes y sus afluentes directos o indirectos, cuando el cauce de aquéllas en toda su extensión o en parte de ellas, sirva de límite al territorio nacional o a dos entidades federativas, o cuando pase de una entidad federativa a otra o cruce la línea divisoria de la República; las de los lagos, lagunas o esteros cuyos vasos, zonas o riberas, estén cruzadas por líneas divisorias de dos o más entidades o entre la República y un país vecino, o cuando el límite de las riberas sirva de lindero entre dos entidades federativas o a la República con un país vecino; las de los manantiales que broten en las playas, zonas marítimas, cauces, vasos o

riberas de los lagos, lagunas o esteros de propiedad nacional, y las que se extraigan de las minas; y los cauces, lechos o riberas de los lagos y corrientes interiores en la extensión que fija la ley. Las aguas del subsuelo pueden ser libremente alumbradas mediante obras artificiales y apropiarse por el dueño del terreno, pero cuando lo exija el interés público o se afecten otros aprovechamientos; el Ejecutivo Federal podrá reglamentar su extracción y utilización y aún establecer zonas vedadas, al igual que para las demás aguas de propiedad nacional. Cualesquiera otras aguas no incluidas en la enumeración anterior, se considerarán como parte integrante de la propiedad de los terrenos por los que corran o en los que se encuentren sus depósitos, pero si se localizaren en dos o más predios, el aprovechamiento de estas aguas se considerará de utilidad pública, y quedará sujeto a las disposiciones que dicten los Estados.”

Derivado de lo señalado en el artículo citado, podemos concluir, que sólo pueden considerarse como aguas nacionales, aquellas que se enumeran en el mismo y determina que las aguas no comprendidas en esa enumeración, son parte de la propiedad de los terrenos por los que corran, o en los que se encuentren sus depósitos. Estos terrenos, siendo propiedad de los particulares, aparejan en consecuencia la propiedad de las aguas.

Es de señalar, que la Ley de Aguas Nacionales en su artículo 2° define a las aguas nacionales como aquellas referidas en el Párrafo Quinto del Artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

1.2 POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO.

En atención a que el Estado es un ente moral jurídico, cuya finalidad primordial es la satisfacción de las necesidades de los individuos que los conforman, es evidente que para cumplir con dicha función, debe de hacerse de recursos económicos, en este sentido, la ley lo faculta para exigir a los gobernados, que aporten parte de su patrimonio, a fin de cumplir con sus objetivos primordiales.

En este contexto, debemos mencionar que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece el marco jurídico por el cual faculta y limita al

Estado, estableciendo los lineamientos bajo los cuales debe actuar en materia tributaria.

“Recibe el nombre de Poder Tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.”²

“La facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto de personas o bienes que se hallen en su jurisdicción, es lo que representa la potestad o poder tributario.”³

Es importante señalar que el Poder Tributario, no es ejercido por el Estado en el momento en que procede hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle, como consecuencia de la realización de aquellos hechos, que han sido señalados por el Estado, como generadores de los créditos fiscales.

En ese momento, el Estado actúa en una forma análoga a la que observa cualquier acreedor particular, y el ejercicio de su actividad de recaudación se encuentra sometido a las leyes aplicables de manera tal que cualquier separación de su conducta respecto a aquellas que ha sido establecida por la ley producirá como consecuencia que el particular pueda atacar o impugnar la actuación del Estado.

Por el contrario, el momento en el que se presenta el ejercicio del Poder Tributario, aquel en que el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuáles son esos hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones.

En el caso en particular el Estado mexicano hace ejercicio de dicha potestad a través del poder legislativo, el cual se ejerce en el momento en que se expiden las

2 DE LA GARZA, Sergio, *Derecho Financiero Mexicano*, P. 207.

3 QUINATANA, VALTIERRA, Jesús, ROJAS YAÑEZ, Jorge, *Derecho Tributario Mexicano*, P. 48

leyes que determinan qué hechos o situaciones son los que al producirse en la realidad, generan para los particulares la obligación del pago de contribuciones.

En nuestro país, se ejercen cuando el Poder Legislativo, expide las leyes reglamentarias de cada contribución y cuando en cada ejercicio fiscal se señala la Ley de Ingresos, cuáles de estas contribuciones serán ingresadas en cada ejercicio fiscal.

1.3 FACULTAD DE VERIFICACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES.

Al Ejecutivo le corresponde el ejercicio de la Potestad Tributaria del Estado, así como, le corresponde determinar o comprobar cuando se han producido en la realidad esos hechos o situaciones que generan la obligación de pagar esas contribuciones, señalar o determinar la cuantía de los pagos a cargo de los contribuyentes.

Ahora bien, el ejercicio de la facultad de revisar el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los sujetos pasivos de la contribución, debe ajustarse en todo momento a los principios de legalidad y seguridad jurídica, contenidos en la Constitución y reglamentados por la legislación fiscal federal.

Por lo que se refiere a este tema, el Código Fiscal de la Federación concede a favor de los contribuyentes una serie de derechos, mismos que deben ser respetados por las autoridades fiscales, igualmente otorga facultades a dichas autoridades para hacer cumplir las obligaciones a cargo de los contribuyentes, y que las realice dentro de un marco de legalidad.

Por medio de estas facultades, el fisco determinará la realización de hechos generadores, revisando la documentación contable de contribuyentes, las declaraciones presentadas, las actas de visita levantadas en el domicilio fiscal de los mismos y los dictámenes de los estados financieros de las empresas, formulados por

contadores públicos, lo cual generará en su caso, la determinación de obligaciones fiscales a cargo de los sujetos pasivos por adeudo propio o ajeno.

De conformidad con lo establecido en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, se faculta a las autoridades fiscales para comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, a través de los procedimientos que en el mismo se indican. Para una mayor apreciación, dicho numeral señala lo siguiente:

“Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales, o 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:

I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otras que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir a los contribuyentes la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar acabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcione los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal o la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades, conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.”

Una vez contenidas dentro del Código Fiscal de la Federación, las facultades de verificación de la autoridad fiscal, observamos que cuenta con varias formas de comprobar que los contribuyentes cumplan o no, con sus obligaciones fiscales.

De las facultades mencionadas en el párrafo anterior, las autoridades determinan, entre otras cosas, si existen diferencias en la información brindada, es decir, si el contribuyente omitió el pago de sus contribuciones.

Es pertinente mencionar, que cada una de las hipótesis contempladas en las fracciones del artículo anteriormente citado, se lleva a cabo mediante un procedimiento específico, es decir, para cada uno de los actos existen ciertas reglas que deben cumplir las autoridades fiscales por un lado, y los contribuyentes por otro.

Ahora bien, se dará una breve explicación de estas facultades de revisión por parte de las autoridades fiscales, señalando los puntos más relevantes de cada una de las atribuciones de verificación.

1.3.1 DICTAMEN CONTABLE.

De conformidad con el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes están facultados a presentar sus estados financieros a través de dictamen formulado por contador público legalmente autorizado por la Secretaría de

Hacienda y Crédito Público, por lo que se establece una relación tripartita entre el contribuyente, la autoridad fiscal administrativa y el contador público.

La presentación de este tipo de dictámenes es ventajosa tanto para el fisco como para los contribuyentes, porque los hechos así afirmados por estos últimos, se presumen ciertos, salvo prueba en contrario. Por otra parte, el contribuyente que no se acoge a este beneficio, es considerado como posible evasor fiscal y por lo mismo sujeto de otros medios de control, tales como las visitas de auditoría, a partir de las cuales se determinará si ha cumplido con sus obligaciones.

En el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, se establece qué personas se encuentran obligadas a dictaminar sus estados financieros. Asimismo, el artículo 45 del Reglamento de dicho ordenamiento, impera los requisitos para que un contador público pueda estar en aptitud legal de dictaminar los estados financieros de los contribuyentes.

1.3.2 COMPULSA.

Otra forma de verificación de las autoridades fiscales, es la de solicitar a terceros que hayan tenido relación de negocios con un contribuyente, proporcione los datos sobre éste, con el objeto de establecer si ha cumplido con las disposiciones fiscales, y en su caso, determinar la existencia de créditos, dar las bases para su liquidación o fijarlos en cantidad líquida. Las compulsas tienen gran importancia, porque en la mayoría de los casos, es la única forma mediante la cual el auditor puede darse cuenta de que el visitado ha contabilizado correctamente todas las operaciones realizadas, de no ser así, la auditoría se constreñiría a verificar la exactitud de las sumas y restas en aquellas operaciones en que el comerciante o el industrial hubiere tenido a bien asentar en su contabilidad.

De los datos obtenidos por medio de compulsas a terceros, se obtendrá un valor probatorio, el cual se establecerá tomando en cuenta los siguientes elementos:

a) Si la autoridad no corre traslado al particular afectado, de los datos obtenidos por la investigación directa con terceros, o si sólo le da los elementos no pormenorizados generales, la objeción del particular, traslada la carga de la prueba a la autoridad.

b) Si la autoridad corrió traslado al afectado, en forma pormenorizada de los datos obtenidos de la investigación con terceros, la carga de la prueba para desvirtuarlos, corre a cargo del particular.

c) Con el objeto de desvirtuar los datos provenientes de terceros, el afectado podrá valerse de todos los medios de prueba previstos en el Código Federal de Procedimientos Civiles.

d) La autoridad deberá apreciar conforme a su prudente arbitrio, las pruebas ofrecidas por los afectados y los datos que pretenda desvirtuar tomando en cuenta entre otros elementos: el tipo de dato de que se trata y la posibilidad real de desvirtuarlo; el beneficio o perjuicio que pueda sobrevenir para el tercero que aporta el dato; la forma como el causante investigado ha dado a las compulsas; la manera de cómo lleva los libros de contabilidad, si los exhibió o si no lleva doble juego.

1.3.3 VISITA DOMICILIARIA.

Una forma más de verificación de la autoridad fiscal, conforme al citado artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, es el de comprobar el cumplimiento que se le haya dado a las disposiciones tributarias, a través de practicar visitas en el domicilio o dependencias de los sujetos pasivos, los responsables solidarios o de los terceros para revisar ahí sus libros, documentos y correspondencia que tenga relación con las obligaciones fiscales.

Por excelencia, esta facultad de la autoridad ha sido considerada como el medio de fiscalización, la cual reviste dos modalidades:

1.- Las de inspección, que buscan comprobar el cumplimiento de un impuesto en particular, generalmente los impuestos especiales regulados por la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, y que se caracterizan normalmente por su brevedad.

2.- Las de auditoria, que buscan la comprobación integral del cumplimiento de obligaciones tributarias y que por ello tienen una duración especial.

De lo anterior, desde el punto de vista constitucional, se deben cumplir las formalidades legales exigidas en el artículo 16 de la Carta Magna, dando seguridad jurídica al contribuyente y así llevar a cabo dentro de un marco legal, el inicio de las órdenes de visita.

La visita domiciliaria, debe ser consecuencia de una orden de autoridad fiscal competente y deberá revestir las formalidades prescritas por los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación. La visita puede ordenarse para que se practique en un lugar, o en varios lugares o establecimientos del visitado, deberá de realizarse precisamente en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.

Al presentarse los visitadores en el lugar señalado, deben buscar al visitado o a su representante legal, al no encontrarse alguno de ellos, se dejará citatorio para que el visitado o su representante, los esperen a hora determinada del día siguiente; si no lo hicieren la visita se iniciará y practicará con quien atienda la diligencia de notificación.

Es importante, que dentro del acto de visita domiciliaria se lleve a cabo el levantamiento de la primer acta parcial de inicio, como la formalidad básica para su debida legalidad, misma que debe contener, entre otros elementos, la entrega de la orden de visita, identificación del visitado, o de la persona con quien se practique la visita, identificación de los visitadores y designación de los testigos de la visita, y aceptación del cargo, entre otros elementos establecidos en la norma aplicable.

El paso siguiente de la visita domiciliaría, es el punto medular, donde la autoridad fiscal requiere al contribuyente, a efecto de comprobar si éste ha cumplido con sus obligaciones fiscales y, acto seguido, se le pide la contabilidad para analizar en detalle si coinciden los resultados plasmados en sus declaraciones con la existente contabilidad.

La revisión fiscal puede llevarse a cabo mediante la emisión de una o varias actas parciales de visita, pero siempre se deben tener presentes los supuestos que marcan el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación. Si durante la revisión las autoridades fiscales encuentran hechos u omisiones que se traduzcan en un incumplimiento de disposiciones fiscales, ésta circunstancia se debe consignar mediante la emisión de una acta parcial.

Entre el levantamiento de la última acta parcial y el acta final, deben transcurrir cuando menos veinte días hábiles, durante los cuales el contribuyente puede presentar documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, o bien, puede optar por corregir de manera propia su situación fiscal, solicitándolo a la autoridad correspondiente.

La autoridad tiene la obligación de fundar, motivar y circunstanciar las actas que se estén desarrollando.

El acta final tiene como particularidad que, al levantarse, se puede decir que la visita ha terminado. En ese momento las autoridades fiscales pueden analizar lo encontrado dentro de la revisión, a efecto de determinar la situación legal del contribuyente. En ésta acta se deben plasmar los pormenores del desarrollo de la visita.

Sin embargo, aún cuando los visitantes asientan los hechos en las actas de visitas y ante ellos se presentan los documentos, libros o registros, son solamente auxiliares de las autoridades fiscales y no deciden en definitiva la situación del

contribuyente visitado, ya que las actas que levantan son analizadas y calificadas por las autoridades competentes, para en su caso, liquidar un crédito fiscal o dictar otra resolución. En suma, el levantamiento del acta final de la visita domiciliaría termina con la visita, pero no con el procedimiento administrativo de revisión.

1.3.4 REVISIÓN DE GABINETE.

El artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, establece otra facultad de fiscalización que consiste en que las autoridades fiscales puedan requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, de la contabilidad, así como para que proporcionen los diversos datos solicitados u otros documentos e informes que se les requieran.

En virtud, de que el Capítulo Tercero del presente trabajo, se encuentra destinado al estudio de la revisión fiscal de gabinete, será hasta entonces cuando se de una explicación más amplia de la misma.

1.3.5 PREAUDITORIA.

No se omite señalar, que de conformidad con el artículo 42-A del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales están facultadas para efectuar la revisión de datos e informes que se requieran a los sujetos pasivos, sin que ello implique que están actuando en ejercicio de sus facultades de comprobación. El precepto en comento establece lo siguiente:

"Las autoridades fiscales podrán solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes, o documentos, para planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 de este Código.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos informes o documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento”.

La diferencia entre este precepto y el 42 del mismo ordenamiento, se puede resumir, en que al no estar implícito el ejercicio de las facultades de comprobación, en la preauditoria, el Fisco Federal no puede llegar a la determinación de un crédito fiscal, dejando en posibilidad al sujeto pasivo, de auto corregirse.

No obstante lo anterior, tal y como se desprende del precepto transcrito, las autoridades fiscales acostumbran llevar a cabo este tipo de revisiones con el objeto de planear y programar fiscalizaciones futuras.

1.4 CONTRIBUCIONES PREVISTAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

La palabra contribución proviene del latín Contribuere (cum-tribuere), que significa dar o pagar cada uno la cuota que le cabe por un impuesto o repartimiento.

Sin embargo, en nuestro derecho positivo no encontramos definición alguna de la palabra contribución y resulta importante para el presente estudio, señalar lo que debe entenderse por el citado término, por tal motivo procederemos a citar algunas definiciones que han sido elaboradas por reconocidos tratadistas.

Para el autor Sergio de la Garza, “los tributos o contribuciones constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades”.⁴

Dino Jarach señala que “el tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo”.⁵

⁴ GARZA, Sergio De La., *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa, 9ª Edición, México, 1979, P. 321
⁵ JARACH, Dino, *El Hecho Imponible*, Ed. Abeledo-Perrot, 3ª Edición, Buenos Aires, 1982, p. 18

Según Rafael de Pina, contribución es la "aportación económica que los miembros del Estado y los extranjeros que residen en su territorio están obligados a satisfacer, de acuerdo con la legislación fiscal, para la atención de los servicios públicos y cargas nacionales".⁶

Así, debemos entender que las contribuciones constituyen, uno de los medios monetarios a través de los cuales el Estado, obtiene los ingresos necesarios para su subsistencia y el logro de los fines para los cuales fue creado.

De lo anteriormente referido, podemos deducir que las contribuciones tienen los siguientes caracteres:

Es una prestación en dinero o en especie; tales prestaciones son comúnmente de carácter pecuniario, por ser las que con mayor facilidad puede utilizar el Estado.

Es una obligación ex-lege; toda vez que ningún gravamen podrá recaudarse si no está previsto por algún ordenamiento legal. Todos los tributos constituyen obligaciones ex-lege, es decir, la fuente de ellas está representada por la conjunción de un presupuesto establecido en la Ley y un hecho de la vida real que se ajusta perfectamente a la hipótesis.

Es una relación personal de derecho y obligatoria; el tributo consiste en una relación que se establece entre dos sujetos: de un lado el acreedor del tributo, quien tiene derecho a exigir la prestación, de estos que es el Estado y por el otro, el deudor del tributo, quien tiene la obligación de realizar la prestación, pecuniaria o en especie.

Tiene por objeto proporcionar recursos al Estado; como ya se ha mencionado una parte de la actividad financiera del Estado consiste en realizar los gastos o egresos necesarios para que el Estado pueda realizar las funciones que le competen

⁶ PINA, VARA, Rafael D., *Diccionario de Derecho*, Ed. Porrúa, México, 1983, P. 184

y para ello requiere de ingresos, la mayor parte de los cuales, en la época moderna, se le proporcionan por medio de las contribuciones.

Los recursos que producen los tributos, no deben afectarse a gastos determinados; en el derecho presupuestario existe el principio llamado de "unidad de caja" o de "no afectación de recursos", que consiste en que los recursos que obtiene el Estado no tenga una afectación especial a gastos determinados, sino que ingresen a formar un fondo común y sirvan para financiar todas las erogaciones. De conformidad con el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación, únicamente mediante ley, se puede destinar una contribución a un gasto público específico.

A través de la relación jurídica que nace entre el fisco y el contribuyente, a consecuencia del tributo referido, se obliga al ciudadano a contribuir en función de sus respectivas capacidades económicas, al sostenimiento de los gastos públicos, de ello que para algunos doctrinarios internacionales de derecho fiscal, las contribuciones o tributos se dividen primordialmente en impuestos, tributos especiales y tasas o derechos, la diferencia entre cada una de ellas, radica en el hecho cuya realización generará el nacimiento de la obligación de contribuir al gasto público del Estado, esto es el hecho imponible.

Ahora bien, cómo toda contribución debe de estar establecida en ley esta encuentra su sustento fundamental, el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, donde se establece legalmente su clasificación, como se transcribe a continuación:

"Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

1.4.1 IMPUESTOS.

Es importante señalar que la mayoría de los autores, manejan los términos tributo e impuesto de manera indistinta o como sinónimos.

Fernández Martínez nos menciona que “los impuestos son las cantidades de dinero, en especie o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos”⁷

Para Carrasco Iriarte “El impuesto es el que esta a cargo de personas físicas y morales que se ubican en el hecho imponible sin recibir prestación inmediata.”⁸

Delgadillo Gutiérrez nos menciona que se establece el impuesto para el contribuyente con la siguiente definición: “establece la obligación de contribuir a los

⁷ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, Ed. Mc Graw Hill, P. 190

⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal I*, Ed. Iure, P. 177

gastos públicos del ente político al cual esta ligado el individuo, ya sea por razones de nacionalidad o de economía⁹

Se puede concluir diciendo que de las consideraciones anteriores, surgen los siguientes caracteres distintivos del tributo:

Es una obligación de dar dinero o cosas (prestación), si bien en la actualidad es predominantemente pecuniaria.

Esta emana del poder de imperio estatal, lo que supone su obligatoriedad y la conclusión de hacer efectivo su cumplimiento.

Se encuentra establecida por una ley.

Es aplicable a personas individuales o colectivas.

Que se encuentren en las más variadas situaciones predecibles, como pueden ser determinada capacidad económica, realización de ciertos actos.

El Código Fiscal de la Federación, al referirse a los impuestos nos da una definición por exclusión, al establecer que impuestos serán aquellas contribuciones establecidas en ley; así tenemos que la Ley de Ingresos de la Federación, en su artículo 1º, hace mención de los impuestos por los cuales recibirá ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que menciona la misma, para su ejercicio fiscal que le corresponda.

⁹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Ed. Limusa, Décima Cuarta edición. P. 67

1.4.2 CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

Derivado de lo dispuesto por el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación citado, las contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Al respecto, el 1° de enero de 1991, entró en vigor la Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica, que se erige como la única ley reglamentaria de este tipo de contribuciones en México, la cual en virtud de su complejidad, no ha sido aplicada por la Comisión Nacional del Agua.

1.4.3 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Con el surgimiento del derecho del trabajo, a principios del siglo XX, aparece la seguridad social, como un complemento necesario a las conquistas laborales.

El vigente Código Fiscal de la Federación incluye, a diferencia de los anteriores, las aportaciones de seguridad social, como una categoría perteneciente a los ingresos públicos.

La diferencia que existe entre las aportaciones de seguridad social y los impuestos, es que las aportaciones son las cuotas entregadas a instituciones de seguridad social y se destinan específicamente a cubrir las necesidades de las mismas; mientras que los impuestos sirven para sufragar los gastos públicos en general.

De conformidad con el artículo 1° de la Ley de Ingresos de la Federación, las aportaciones de seguridad social por las cuales obtendrá ingresos la Federación, se definirán cada año según los estimados que haga la misma Ley.

1.4.4 DERECHOS.

Como ya se ha mencionado, la fracción IV del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación , define a los derechos como aquellas contribuciones establecidas en Ley por el uso, o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos, las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Asimismo, la Ley Federal de Derechos en su artículo 1º, señala a la letra lo siguiente:

“Artículo 1.- Los derechos que establece esta Ley, se pagarán por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación”.

Para efecto de la debida conceptualización de la contribución en cita, que representa el motivo primordial de la presente investigación, a continuación se hará mención de algunas de las definiciones formuladas al respecto por diversos tratadistas en materia fiscal.

1.4.4.1 CONCEPTOS DOCTRINARIOS.

Para Adolfo Arrija los derechos son: “Las contraprestaciones establecidas por el poder público conforme a la Ley, en pago de un servicio público particular divisible, refiriéndose a servicio público particular divisible como aquellos servicios públicos respecto de los cuales la ley aplicable o la autoridad competente tiene establecidos

determinados mecanismos que permiten, en un momento dado, individualizar e identificar al usuario del servicio".¹⁰

Giannini conceptualiza a los derechos (tasas) como: *"la prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal y en la medida que en ésta se establezca, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado"*¹¹

Para Pugliese, el derecho o tasa corresponde "a servicios del Estado de carácter jurídico administrativo que éste presta en su calidad de órgano soberano y encuentra su causa en una utilidad particular que el contribuyente pide y obtiene del Estado".¹²

Otra definición donde los derechos son considerados como "las contraprestaciones en dinero que establece el estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de derecho público y que están destinadas al sostenimiento de esos servicios"¹³.

Para el tratadista Sergio Francisco de la Garza, los derechos se pueden definir como: *"una prestación en dinero obligatoria y establecida por la ley a cargo de quienes reciban servicios inherentes al Estado prestados por la Administración Pública. Está destinado a sostener el servicio correspondiente y será fijado en cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio"*.¹⁴

¹⁰ ARRIOJA, VIZCAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Décima Primera Edición, Ed.Themis, México, 1996, pág. 334.

¹¹ GIANNINI A. D. *Instituciones de Derecho Tributario*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1957, P. 50.

¹² PUGLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, Derecho Tributario, Fondo de Cultura Económica, México 1939, pags. 30 y 42.

¹³ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Ed. Harla, México, 1986, P. 77.

¹⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit, P.12

Ahora bien, atendiendo al principio de legalidad, los derechos se encuentran regulados en ley, misma que nos proporciona su definición, según lo dispuesto por el artículo 2, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, donde se definen como:

“las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u organismos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”¹⁵

1.4.4.2 CARACTERÍSTICAS.

Atendiendo a todas las definiciones doctrinales referidas podemos delimitar las características de la contribución que nos ocupan, a saber:

- 1.- Es una prestación pecuniaria debida a un ente público estatal
- 2.- Deriva de la obligatoriedad de una norma legal que lo disponga
- 3.- Debe referirse a la afectación en forma particular y específica
- 4.- Se causan por la recepción de servicios inherentes al propio Estado en sus funciones de derecho público, o bien, por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación.
- 5.- Tienen como finalidad fundamental el sostenimiento del servicio, por uso o aprovechamiento recibido por el contribuyente.

Por lo anteriormente referido, podemos concluir que los derechos son:

Las prestaciones pecuniarias debidas a un ente público estatal, derivada de la obligatoriedad de una norma legal que lo disponga, en la que un sujeto, sea afectado en forma particular y específica, que se traduzca en un beneficio especial al

¹⁵ *Compilación Tributaria*, Código Fiscal de la Federación, Dofiscal Editores, Trigésimo Sexta Edición, México 1998, snp.

governado, bien por la recepción de servicios inherentes al propio Estado en sus funciones de derecho público, o bien por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación; siendo su finalidad fundamental el sostenimiento del servicio, uso o aprovechamiento recibido por el contribuyente o sujeto pasivo.

1.4.4.3 CRITERIOS JUDICIALES.

Dentro de las definiciones más importantes y trascendentes, encontramos las vertidas por el máximo tribunal de este país.

En efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha opinado:

“De acuerdo con la doctrina jurídico fiscal y la legislación tributaria, por derechos ha de entenderse: - las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo o sus dependencias a personas determinadas que lo soliciten, de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el estado tenga la ejecución del servicio que cause los respectivos derechos y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos”.¹⁶

De lo anterior, nos damos cuenta, que una vez más se reafirman los elementos principales de las contribuciones, las cuales están reguladas en Ley, y que serán fundamentales en todas las contribuciones previstas.

¹⁶ *Informe Anual de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 1983 P.23.*

1.5 DERECHOS EN MATERIA DE AGUAS NACIONALES.

Son las contribuciones establecidas en Ley, por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados; en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos, las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

De lo señalado y de las definiciones citadas, se desprende que la contribución por uso o aprovechamiento de aguas nacionales y sus bienes públicos inherentes es por Derechos, y este derecho, debe ser proporcional y equitativo.

Es importante precisar, que todos los contribuyentes que causen el derecho por uso o aprovechamiento de aguas nacionales, deben pagar el derecho respectivo, asimismo, están obligados a cumplir con todas las disposiciones fiscales.

Como observaremos más adelante, la causación del derecho se dará por la realización de la hipótesis normativa que es gravada por la Ley.

En las relacionadas circunstancias, la autoridad fiscal, en este caso, la Comisión Nacional del Agua, a través de la Unidad de Revisión y Liquidación Fiscal, con la finalidad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones y el pago de derechos de los contribuyentes, realiza auditorías fiscales.

1.5.1 CAUSACIÓN.

Antes de desarrollar el presente punto, es de señalar que la causación de una contribución se refiere a las razones o motivos que la originan, en el caso en particular, son las situaciones de hecho que se generan para que nazca la obligación del pago de la contribución.

Al respecto el artículo 222 de la Ley Federal de Derechos establece los supuestos por los cuales se pagará el derecho por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, a saber:

“Artículo 222.- Están obligadas al pago del derecho sobre agua, las personas físicas y las morales que usen, exploten o aprovechen aguas nacionales, bien sea de hecho o al amparo de títulos de asignación, concesión, autorización o permiso, otorgados por el Gobierno Federal, de acuerdo con la zona de disponibilidad de agua en que se efectúe su extracción de conformidad a la división territorial contenida en el artículo 231 de esta Ley.”

Como se puede concluir del artículo antes transcrito, la causación de los derechos por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, goza de las siguientes características:

- a) Pueden causarlo personas físicas y morales
- b) Se causa por usar, aprovechar o explotar aguas nacionales
- c) Puede ser de hecho o al amparo de título expedido por el gobierno federal
- d) Se paga de acuerdo al tipo de zona de disponibilidad, donde se efectúe su extracción.

Respecto éste último punto, es importante señalar, que en virtud de que en el territorio nacional no se presentan las mismas condiciones de disponibilidad del recurso hidráulico, el legislativo con base en los estudios técnicos de la Comisión Nacional del Agua, dividió el territorio nacional en 9 zonas de disponibilidad, correspondiendo a cada una un tipo de cuota distinta, lo anterior, en función de la abundancia o escasez del recurso.

Ahora que han sido señalados los motivos por los cuales se causa la contribución, motivo de la presente investigación, analizaremos la forma en que ha de determinarse dicho derecho.

1.5.2 DETERMINACIÓN.

Antes que nada, debemos definir lo que para la presente investigación entenderemos por determinación, la acción o defecto de señalar o fijar lo incierto o indiferente.

Al respecto debemos señalar en primer término, que la determinación de los créditos a cargo de los contribuyentes puede ser efectuada por ellos mismos o por la autoridad fiscal.

En este orden de ideas, es de señalar que al ser una de las actividades principales de la autoridad administrativa, en relación con sus facultades fiscales, la determinación de los créditos a cargo de los contribuyentes; esta determinación al ser objeto de un poder extraño al sujeto pasivo de la contribución, es catalogada como una heterodeterminación.

Por lo que hace a la determinación de las contribuciones, por parte de los usuarios es de señalar que ésta puede referirse como autodeterminación y se encuentra apegada a lo señalado por el tercer párrafo del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, que impera: "Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario".

En este sentido la determinación a cargo de los contribuyentes en materia de aguas nacionales, al no señalarse en el texto de la Ley Federal de Derechos disposición en contrario, corresponde a los usuarios de dicho recurso.

Este supuesto se realiza por la explotación, uso o aprovechamiento de aguas nacionales, consecuentemente, se pagará el derecho sobre agua de conformidad con la cuota aplicable atendiendo a la zona de disponibilidad del líquido en que se efectúe su extracción y de acuerdo con el volumen consumido.

Las cuotas aplicables son las señaladas en la Ley Federal de Derechos vigente, en la fecha que se causa el derecho respectivo. Por tanto, toda vez que el artículo 226 de la ley Federal de Derechos señala que el usuario calculará el derecho sobre agua por ejercicios fiscales y efectuará pagos provisionales trimestrales a más tardar el día 15 de los meses de enero, abril, julio y octubre, (mediante declaración que presentará en las oficinas de la Comisión Nacional del Agua, o aquellas que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público) la cuota aplicable será la vigente en los trimestres del día 15 de enero, abril, julio y octubre.

EJEMPLO:

Datos: La empresa Cementera "X" S.A. de C.V., tiene su aprovechamiento de aguas nacionales ubicado en el municipio de Atlixco, Puebla.

En el primer trimestre de 2005 aprovechó un volumen de agua de 1,106.038 m³.

En el segundo trimestre de 2005 aprovechó un volumen de agua de 1,114.353 m³.

En el tercer trimestre de 2005 aprovechó un volumen de agua de 937,933 m³.

En el cuarto trimestre de 2005 aprovechó un volumen de agua de 141,699 m³.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 231 de la citada Ley, el Municipio de Atlixco, Puebla es zona de disponibilidad 6.

El artículo 223, apartado A de la ley Federal de Derechos para el Ejercicio Fiscal de 2005, señala una cuota vigente para la zona de disponibilidad 6 en el ejercicio fiscal, la cual será de \$5.5251.

En este sentido, el artículo 226 de la citada Ley establece que el usuario (el contribuyente) calculará el derecho sobre agua por ejercicios fiscales y efectuará pagos provisionales trimestrales a más tardar el día 15 de los meses de enero, abril, julio y octubre, mediante declaración que presentará en las oficinas de la Comisión Nacional del Agua o en aquellas oficinas que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Con los anteriores elementos y con fundamento en lo dispuesto por los artículos 222, 223 y 231 de la Ley Federal de Derechos del Ejercicio Fiscal de 2005, los cuales señalan la forma de como se va a calcular el pago del derecho de agua, se procede a determinar el derecho causado en el Ejercicio Fiscal de 2005, por la empresa Cementera "X" S.A. de CV., de la siguiente manera:

Ejercicio Fiscal de 2005

TRIMESTRE	VOLUMEN APROVECHADO M ³	CUOTA APLICABLE P/zona 6	IMPORTE DEL DERECHO A PAGAR
1°/05	1,106,038	5.5251	\$6110970.55
2°/05	1,114,353	5.5251	\$6156911.76
3°/05	937,933	5.5251	\$5182173.61
4°/05	141,699	5.5251	\$782901.44
		TOTAL	\$18232957.36

El ejemplo anterior es una simple referencia informativa para calcular el pago de derechos por el bien referido, de acuerdo a la legislación vigente a el momento del presente trabajo.

Así como hay personas físicas o morales que contribuyen al gasto público, mediante el pago de sus contribuciones, encontramos los casos en que el Estado mediante ley hace una excepción, para delimitar los casos en que estas no pagaran referido derecho.

En efecto, dentro de la Ley Federal de Derechos, se marcan los supuestos del no pago del agua, los cuales serán considerados en los siguientes casos:

- 1 Por la extracción o derivación de aguas nacionales que realicen personas físicas dedicadas a actividades agropecuarias para satisfacer las necesidades domésticas y de abrevadero, siempre que el uso o aprovechamiento se realice por medios manuales sin desviar las aguas de su cauce natural
- 2 Por el uso o aprovechamiento de aguas residuales, cuando se deje de usar o aprovechar agua distinta a ésta en la misma proporción o cuando provengan directamente de colectores de áreas urbanas o industriales
- 3 Por las aguas que broten o aparezcan en el laboreo de las minas o que provengan del desagüe de éstas, salvo las que se utilicen en la explotación, beneficio o aprovechamiento de las mismas, para uso industrial o de servicios
- 4 Por usos agropecuarios, incluyendo a los distritos y unidades de riego, así como a las juntas de agua, con excepción de las usadas en la agroindustria. Tampoco se pagará el derecho por el uso o aprovechamiento que en sus instalaciones realicen las instituciones educativas, diferentes a la conservación y mantenimiento de zonas de ornato o deportivas. Estas instituciones deberán contar con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de las leyes de la materia
- 5 Por las aguas que regresen a su fuente original o que sean vertidas en cualquier otro sitio previamente autorizado por la Comisión Nacional del Agua en los términos de la Ley de Aguas Nacionales, siempre que tengan el certificado de calidad del agua, expedido por ésta última en los términos del Reglamento de la citada Ley, de que cumple con los lineamientos de calidad del agua señalados en la tabla establecida en Ley, de acuerdo con el grado de calidad correspondiente al destino inmediato posterior y se acompañe una copia de dicho certificado a la declaración del ejercicio. Estos contribuyentes

deberán tener instalado medidor tanto a la entrada como a la salida de las aguas

- 6 Por la explotación, extracción, uso o aprovechamiento de las aguas interiores salobres, cuando se obtenga certificado expedido por la citada dependencia en el que establezca que dicha agua contiene más de 2,500 miligramos por litro, de sólidos disueltos totales, independientemente de si se desaliniza o se trata. Dicho certificado será válido durante tres ejercicios fiscales contado aquél en que fue expedido
- 7 Por el uso o aprovechamiento de aguas efectuado por las poblaciones rurales de hasta 2,500 habitantes de conformidad con el último Censo General de Población y Vivienda y por los organismos operadores de agua potable y alcantarillado, públicos o privados, que abastezcan de agua para consumo doméstico a estas poblaciones, por los volúmenes suministrados para este fin
- 8 Por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales efectuada por entidades públicas o privadas, que sin fines de lucro presten servicios de asistencia médica, servicio social o de impartición de educación escolar gratuita en beneficio de poblaciones rurales de hasta 2,500 habitantes de conformidad con el último Censo General de Población y Vivienda.

Por lo que podemos concluir, que el Estado por medio de estos supuestos de exención trata de dar un apoyo para que diversas actividades primarias, cuenten con los elementos suficientes para su desarrollo, así como apoyar a los grupos mas necesitados dentro del territorio nacional.

CAPÍTULO SEGUNDO.

MARCO NORMATIVO APLICABLE A LOS DERECHOS POR USO O APROVECHAMIENTO DE AGUAS NACIONALES.

2.1 CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, promulgada el 5 de febrero de 1917, se rige como el máximo ordenamiento legal de nuestro país, la cual es la base fundamental del régimen jurídico mexicano. Dentro de su estructura, la parte dogmática contempla las garantías individuales y en su parte orgánica, establece la estructura del Estado, así como sus facultades y límites respecto a los gobernados, incluyendo por supuesto el aspecto tributario.

En tal virtud, puede hablarse, de ciertos artículos constitucionales, los cuales delimitan y disciplinan al poder tributario del Estado, y determinan los límites temporales y especiales en que se ejerce dicho poder, así como los límites representados por los derechos individuales públicos de sus habitantes.

Por lo que hace a la presente investigación, haremos el señalamiento de los artículos que se vinculan con el aspecto tributario en general, así como con los artículos relacionados con la propiedad de los bienes motivo de contribuciones; éstos son los artículos 27, 28, 31, fracción IV, 73 fracciones VII y XXIX y 74 fracción IV, del Pacto Federal.

2.1.1 ARTÍCULO 27.

El artículo 27 de la Ley suprema, establece las bases primordiales de la propiedad de la Nación, de sus modalidades para los particulares, el dominio y sus características, las reglas para la adquisición del dominio de las tierras y aguas de la Nación, al respecto y para mayor precisión el ordenamiento en cuestión se transcribe en la parte conducente, a la propiedad de las aguas de la nación:

"Artículo 27.- La propiedad de las tierras y aguas comprendidas dentro de los límites del territorio nacional corresponde originalmente a la Nación, la cual ha tenido y tiene derecho de transmitir el dominio de ellas a los particulares constituyendo la propiedad privada.

La Nación tendrá en todo tiempo el derecho de imponer a la propiedad privada las modalidades que dicte el interés público, así como el de regular, en beneficio social el aprovechamiento de los elementos naturales susceptibles de apropiación, con objeto de hacer una distribución equitativa de la riqueza pública, cuidar de su conservación lograr el desarrollo equilibrado del país y el mejoramiento de las condiciones de vida de la población rural y urbana. En consecuencia, se dictarán las medidas necesarias para ordenar los asentamientos humanos y establecer adecuadas provisiones, usos, reservas y destinos de tierras, aguas y bosques, a efecto de ejecutar obras públicas y de planear y regular la fundación, conservación, mejoramiento y crecimiento de los centros de población; para preservar y restaurar el equilibrio ecológico; para el fraccionamiento de los latifundios; para disponer, en los términos de la ley reglamentaria, la organización y explotación colectiva de los ejidos y comunidades; para el desarrollo de la pequeña propiedad rural; para el fomento de la agricultura, de la ganadería, de silvicultura y de las demás actividades económicas en el medio rural, y para evitar la destrucción de todos los elementos naturales y daños que la propiedad pueda sufrir en perjuicio de la sociedad....

.....el dominio de la Nación es inalienable e imprescriptible y la explotación, el uso o el aprovechamiento de los recursos de que se trata, por los particulares o por sociedades constituidas conforme a las leyes mexicanas, no podrán realizarse sino mediante concesiones otorgadas por el Ejecutivo Federal, de acuerdo con las reglas y condiciones que establezcan las leyes. Las normas legales relativas a obras o trabajos de explotación de los minerales y substancias a que se refiere el párrafo cuarto, regularán la ejecución y comprobación de los que se efectúen o deban efectuarse a partir de su vigencia, independientemente de la fecha de otorgamiento de las concesiones, y su inobservancia dará lugar a la cancelación de éstas. El gobierno federal tiene la facultad de establecer reservas nacionales y suprimirlas. Las declaratorias correspondientes se harán por el Ejecutivo en los casos y condiciones que las leyes prevean. Tratándose de el petróleo y de los carburos de hidrógeno, sólidos, líquidos o gaseosos o de minerales radioactivos, no se otorgarán concesiones ni contratos, ni subsistirán los que en su caso se hayan otorgado y la Nación llevará a cabo la explotación de estos productos, en los términos que señale la ley reglamentaria respectiva. Corresponde exclusivamente a la Nación generar, conducir, transformar, distribuir y abastecer energía eléctrica que tenga por objeto la prestación de servicio público. En esta materia no se otorgará concesiones a los particulares y la Nación aprovechará los bienes y recursos naturales que se requieran para dichos fines....

La nación ejerce en una zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial y adyacente a éste, los derechos de soberanía y las jurisdicciones que determinen las leyes del Congreso. La zona económica exclusiva se extenderá a doscientas millas náuticas, medidas a partir de la línea de base desde la cual se mide el mar territorial. En aquellos casos en que esa

extensión produzca superposición con las zonas económicas exclusivas de otros Estados, la delimitación de las respectivas zonas se hará en la medida en que resulte necesario, mediante acuerdo con estos Estados.

La capacidad para adquirir el dominio de las tierras y aguas de la Nación, se regirá por las siguientes prescripciones:

I.- Sólo los mexicanos por nacimiento o por naturalización y las sociedades mexicanas tienen derecho para adquirir el dominio de las tierras, aguas y sus accesiones, o para obtener concesiones de explotación de minas o aguas. El Estado podrá conceder el mismo derecho a los extranjeros, siempre que convengan ante la Secretaría de Relaciones en considerarse como nacionales respecto de dichos bienes y en no invocar por lo mismo la protección de sus gobiernos por lo que se refiere a aquellos; bajo la pena, en caso de faltar al convenio, de perder en beneficio de la Nación los bienes que hubieren adquirido en virtud de la mismo. En una faja de cien kilómetros a lo largo de las fronteras y de cincuenta en las playas, por ningún motivo podrán los extranjeros adquirir el dominio directo sobre las tierras y aguas.

El Estado, de acuerdo con los intereses públicos internos y los principios de reciprocidad, podrá, a juicio de la Secretaría de Relaciones, conceder autorización a los Estados extranjeros para que adquieran, en el lugar permanente de la residencia de los Poderes Federales, la propiedad privada de bienes inmuebles necesarios para el servicio directo de sus embajadas o legislaciones.”

Del artículo transcrito podemos concluir, que es a través de este por el cual se determina, la absoluta supremacía de la Nación sobre sus tierras y aguas, y que en su caso, para la concesión de los particulares, por lo que deberá de requisitar y estipular las situaciones en las cuales se deba dar este supuesto, condicionando la concesión, a la inalienabilidad e imprescriptibilidad del derecho originario del Estado y que solo se dará para el uso o aprovechamiento del bien del que e quiera obtener un beneficio.

2.1.2 ARTÍCULO 28.

El artículo 28 constitucional, con relación al artículo comentado, señala que el particular puede solicitar al Estado, el uso o goce de los bienes propiedad de Nación, sustentando las bases de las posibles concesiones, para la prestación de servicios públicos inherentes a la actividad del Estado, que están relacionados con el uso o

aprovechamiento de bienes del dominio público de la Federación, al contemplar en su texto lo siguiente:

“Artículo 28.-.....

El Estado, sujetándose a las leyes, podrá en casos de interés general, concesionar la prestación de servicios públicos o la explotación, uso o aprovechamiento de bienes del dominio de la Federación, salvo las excepciones que las mismas prevengan. Las leyes fijarán las modalidades y condiciones que aseguren la eficacia de la prestación de los servicios y la utilización social de los bienes, y evitarán fenómenos de concentración que contraríen el interés público”.

Del texto anterior, se da el supuesto en ley, por medio del cual la autoridad encargada de administrar las aguas nacionales, que en la especie, es la Comisión Nacional del Agua, y de conformidad a la ley de la materia, concesiona el uso o aprovechamiento de multitud de recursos.

2.1.3 ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV.

El artículo 31, fracción IV, del Pacto Federal, establece como obligación de todos los mexicanos el “Contribuir a los gastos públicos de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, razón por la cual se considera como uno de los artículos de la Carta Magna más relevantes en materia tributaria; al respecto, del mismo se derivan diversos principios que aseguran a los gobernados, que las contribuciones que les sean impuestas por el Estado en ejercicio de su potestad tributaria, no sean establecidas de manera arbitraria y respetando las garantías individuales de los mismos.

Los principios aludidos, que han sido motivo de estudio doctrinal y jurisprudencial, son los de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público.

2.1.3.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Este principio se establece en la última parte del artículo 31 fracción IV, constitucional, al señalarse que la aportación de los mexicanos al gasto público deberá estar establecida previamente en una Ley emanada del Congreso de la Unión, según se desprende de la lectura de la citada fracción, al imperar:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:.....

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Entendiéndose por ley la “regla de Derecho emanada del poder Legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, que crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido y que sólo puede ser modificado o suprimido por otra ley o por otra regla que tenga eficacia de ley”.¹⁷

Dicho principio se relaciona íntimamente con la garantía de legalidad establecida en los artículos 14 y 16 constitucionales; preceptos que se contienen dentro de las garantías individuales de seguridad jurídica.

El artículo 14 de la Ley suprema al señalar “A ninguna Ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”, limita la actividad del Estado, en cuanto a algún tipo de ilegalidad, pudiendo actualizarse la aplicación de una Ley, sólo en el caso que ésta haya sido formulada para el caso concreto, previa a la conducta a la que habrá de dirigirse el ordenamiento, violentándose dicha garantía al pretenderse aplicar una ley que afecte un derecho benéfico establecido en una ley anterior.

¹⁷ Rodríguez, Lobato Raúl, *op. cit.*, P, 25

Por otra parte el artículo 16 constitucional indica:

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

Lo que se traduce en la obligación de la autoridad de mencionar y relacionar tanto el fundamento legal donde sustenta su acción, como encuadrar la situación y circunstancias concretas del caso en particular, a la disposición legal que pretenda aplicar, así como que la autoridad emisora sea la competente, para emitir el acto de molestia.

2.1.3.2 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

El principio de proporcionalidad, puede conceptualizarse como el derecho del gobernado a que las imposiciones tributarias a las que se haga acreedor, sean fijadas de acuerdo a las posibilidades socioeconómicas de cada sujeto pasivo; por lo que se violentará si se establecen tributos que exijan aportaciones a los contribuyentes más allá de sus posibilidades económicas particulares.

Ahora bien, atendiendo a las características particulares de cada una de las contribuciones, los tribunales se han pronunciado en el sentido de que la proporcionalidad de los derechos debe de conceptualizarse de diferente manera a saber:

“PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES, DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA. La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver asuntos referidos al impuesto sobre la renta ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos cuya naturaleza y

características especiales sean diversas, no pueden regir iguales criterios para determinar su proporcionalidad. Este principio debe determinarse analizando los rasgos de cada tributo.”

Amparo en Revisión 1564/88 Telas Especiales de México, S.A. de C.V. 6 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos. Amparo en revisión 1717/88 Constructora Maple, S.A. de C.V. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos. Amparo en revisión 2286788 Johnson and Johnson de México, S.A. de C.V. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos. Amparo en revisión 2384788 Cámara Nacional de la Industria Editorial Mexicana. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos. (Informe 1989 Suprema Corte de Justicia de la Nación. Primera parte, Pleno. México, 1989; págs. 634 a 636). Cita de Rocha Díaz, Salvador,

“DERECHOS FISCALES. LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE ÉSTOS ESTÁ REGIDA POR UN SISTEMA DISTINTO DE LOS IMPUESTOS.

La satisfacción de las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas fiscales establecidas por el art. 31, frac. IV, de la Constitución Federal, que las leyes tributarias tratan de llevar a cabo en materia de derechos a través de una escala de mínimos a máximos en función del capital del causante de los derechos correspondientes, traduce un sistema de relación de proporcionalidad y equidad que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de los derechos, cuya naturaleza es distinta de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídica fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse: “las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo o sus dependencias a personas determinadas que los soliciten”, de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio que cause los respectivos derechos y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.” Amparo en revisión 5238/79 Gas Licuado, S.A. 25 de enero de 1983, Unanimidad de 18 votos. Ponente: Alfonso López Aparicio. Séptima época. Vols. 169 - 174. Primera parte, pág. 23. Precedente: Amparo en revisión 1514/65 Armando Ruiz Alvarado. 3 de diciembre de 1968. Unanimidad de 18 votos. Ponente Ezequiel Burguete Farrera. Séptima época. Vol. 12. Primera parte, pág. 27. Antecedentes que si bien no han sentado jurisprudencia si forman un precedente acerca de la conceptualización de los derechos por parte de la corte. Cita de Rocha Díaz.

Su diferencia principal radica en la naturaleza jurídica de los derechos, en ellos se establece una relación individualizada entre el Estado y el contribuyente, por lo que la proporcionalidad a que ha de sujetarse este tributo, tiene como base el

costo general y el costo específico del servicio en la forma indicada del beneficio, del que el sujeto pasivo es beneficiario, en tanto que la equidad de este tributo radica en que las cuotas que han de cubrir los contribuyentes, sean fijas e iguales, para todos aquellos individuos que sean beneficiarios de iguales servicios o aprovechamientos.

2.1.3.3 PRINCIPIO DE EQUIDAD.

Dicho principio establece, que las disposiciones que deriven de todo ordenamiento tributario, serán aplicables a todos los sujetos que sean objeto de la misma, es por ello, que esta garantía se refiere a la igualdad que todos los sujetos pasivos de un mismo tributo deben de tener ante una ley, es decir, que cada uno de los sujetos pasivos de la contribución, deben de ser tratados de igual manera en lo concerniente a la hipótesis jurídica que la regula.

2.1.3.4 PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO.

Al igual que con los principios de proporcionalidad y equidad, el principio de destino al gasto público de las, contribuciones tiene sus particularidades en relación con los derechos.

La garantía implícita en este principio se sustenta en uno de las bases de la existencia del Estado como institución social, política y jurídica, que es el procurar el bienestar social de los individuos que se rigen ante sus normas, es así que la garantía de destino al gasto público, se entiende para las contribuciones en general, como el derecho de los sujetos pasivos de las contribuciones, a que el monto de lo recaudado por sus aportaciones sea destinado a los gastos públicos del Estado, es decir, el único fin que podrán tener las erogaciones que incidan sobre las finanzas del Estado, será el de satisfacer las metas administrativas, económicas y sociales que se traduzcan en un beneficio a la sociedad en general, tal como lo expresa el siguiente criterio de la Corte:

"IMPUESTOS, GASTO PUBLICO ESPECIAL A QUE SE DESTINEN LOS. NO HAY VIOLACIÓN AL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCIÓN IV.

El artículo 31 de la Constitución Federal establece, en su fracción IV, una obligación a cargo de los particulares mediante el pago de impuesto que deben satisfacer dos requisitos: los de proporcionalidad y equidad determinados en la ley expresa. Esa obligación tiene como objeto el de la satisfacción de los gastos públicos que el Estado debe cubrir en beneficio de la colectividad. La interpretación del citado precepto constitucional debe superarse, porque el señalamiento de que con los impuestos deban cubrirse los gastos públicos no constituye una prohibición para que los tributos se destinen desde su origen, por disposición de las legislaturas, a cubrir un gasto en especial - cualquiera que sea la forma en que el mismo se fije o distribuya por el legislador o por la autoridad administrativa que formule el presupuesto de egresos -, siempre que éste sea en beneficio de la colectividad. Si alguna prohibición contiene el precepto, no es otra que la de que los impuestos se destinen a fines diferentes a los del gasto público."

Amparo en revisión 3201/58. Petróleos Mexicanos. 22 de octubre de 1974. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Enrique Martínez Ulloa. Volúmenes 91 - 96, pág. 91. Amparo en revisión 5994/74. Baker Perkins de México, S.A. de noviembre de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Volumen 50, pág. 57. Amparo en revisión 2801/72. Autotransportes del Sur de Jalisco, S.A. de C.V. 15 de 1973. Unanimidad de 16 votos. Ponente: Jorge Iñarritu. Volumen 19, pág. 67. Amparo en revisión 3482/69. Unión de Crédito Agrícola de Hermosillo, S.A. de C.V. 21 de julio de 1970. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Jorge Iñarritu. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Época: Séptima Época. Volumen 91 - 96 Primera Parte. Tesis: Página: 163. Tesis Aislada.

Ahora bien para el caso específico de los derechos, esta garantía tiene sus variantes, toda vez que a pesar de ser un tributo y acatar el principio de destino al gasto público establecido en el artículo 31 fracción IV, constitucional, la doctrina tributaria propone que los rendimientos en materia de derechos, deberán ser aplicados a las necesidades del servicio público correspondiente; dado que al recibir el sujeto pasivo un beneficio individual y concreto por parte del Estado, sería injusto que la generalidad de la población, pagara el costo de un beneficio particularizado hacia un individuo, por lo que el destino de los recursos que se recauden en materia de derechos, deberían ser destinados principalmente a sufragar el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio.

2.1.4 ARTÍCULO 73, FRACCIONES VII y XXIX.

El artículo en comento, establece las facultades del Congreso de la Unión, al respecto en la fracción VII del citado ordenamiento, se faculta al congreso a imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, en tanto que en la fracción XXIX contempla los supuestos, sobre los cuales el Congreso puede establecer contribuciones, las fracciones referidas a la letra, dicen lo siguiente:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:...

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;...

XXIX.- Para establecer contribuciones:.....

1° Sobre el comercio exterior;

2° Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27;

3° Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4° Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y

5° Especiales sobre:

a) Energía eléctrica.

b) Producción y consumo de tabacos labrados.

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.

d) Cerillos y fósforos.

e) Aguamiel y productos de su fermentación.

f) Explotación forestal, y

g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los

Municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica;...”

Como puede apreciarse, el apartado número 2 de la fracción que nos ocupa, señala expresamente que el Congreso tendrá facultades para imponer contribuciones sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27 constitucional; razón por la cual las aguas nacionales, comprendidas en el párrafo quinto del citado artículo son motivo de la imposición de contribuciones por parte del Congreso de la Unión, quien será el encargado de determinarlas.

2.1.5 ARTÍCULO 74, FRACCIÓN IV.

Dentro de las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, se encuentra la de discusión, reexaminación y eventual aprobación del Presupuesto de Egresos de la Federación, potestad que es de suma importancia en materia tributaria, atento a que en relación con el artículo 126 constitucional “No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior”.

El artículo 74, fracción IV indica:

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

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

Como puede observarse, la disposición en cita resulta de primordial importancia, toda vez que de la discusión y aprobación del presupuesto dependerá el cobro de las contribuciones, entre las que se encuentra la del uso o aprovechamiento de aguas nacionales.

2.2 LEY DE AGUAS NACIONALES.

La Ley de Aguas Nacionales, es el ordenamiento jurídico encargado de la regulación relativa a la administración de las aguas nacionales en el país, la misma fue publicada en el Diario Oficial de la Federación en el año de 1992, y sustituyó a la Ley Federal de Aguas de 1972.

Por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación con fecha 29 de abril de 2004; la Ley de Aguas Nacionales fue reformada, y su texto es el que se encuentra vigente a la fecha de la presente investigación.

Resalta de manera importante, que la citada ley instauro como principios fundamentales entre otros, la gestión integral del agua, la planificación y la programación hidráulica, una mayor participación de los usuarios del agua y la seguridad jurídica en términos de derecho de uso del agua.

Asimismo, las políticas fiscales contenidas en sus artículos contemplan que los usuarios deben pagar a la federación, derechos por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales y por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales. Lo anterior, para que los fondos así recolectados permitan financiar una verdadera administración del agua, fomentar la implantación de una cultura del pago por su consumo y un desarrollo sustentable del recurso hidráulico.

2.3 LEY FEDERAL DE DERECHOS.

La Ley Federal de Derechos, es el ordenamiento jurídico de orden federal encargado de establecer las disposiciones relativas a las cuotas, actualización, monto, forma, lugar y época de pago, de los derechos por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación, y entre otras, las definiciones o supuestos generales de los actos que podrán considerarse como derechos.

Al respecto, el artículo primero del citado ordenamiento define lo que habrá de entenderse como derechos para dicha ley, de la siguiente manera:

“Artículo 1º.- Los derechos que establece esta Ley, se pagarán por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados y en este último caso, cuando se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en esta Ley. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

La Ley en cita establece los supuestos generales de aplicación de la misma; es así que a partir del artículo 2º al 7º, se establecen los lineamientos generales relativos al monto, forma, lugar y época de pago, de los derechos que establece éste ordenamiento; de igual manera los supuestos generales de la actualización, destino y moneda con la que habrán de cubrirse.

Ahora bien, por lo que hace a contribuciones relativas a las aguas nacionales, la Ley que nos ocupa, establece tres capítulos relacionados con las mismas y sus bienes públicos inherentes:

Capítulo VIII.- Agua;

Capítulo IX.- Uso o goce de inmuebles; y

Capítulo XIV.- Derecho por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales.

En el Capítulo VIII, específicamente en el artículo 222 del citado ordenamiento, se señala la obligación del pago del derecho por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, tal como se transcribe a continuación:

"Artículo 222.- Están obligadas al pago del derecho sobre agua, las personas físicas y las morales que usen, exploten o aprovechen aguas nacionales, bien sea de hecho o al amparo de títulos de asignación, concesión, autorización o

permiso, otorgados por el Gobierno Federal, de acuerdo con la zona de disponibilidad de agua que se efectúe su extracción de conformidad a la división territorial contenida en el artículo 231 de esta Ley."

Ahora bien, por lo que hace al Capítulo IX, en el se establece el pago de derechos por el uso o goce de inmuebles, lo refiere de la siguiente manera el artículo 232:

"Artículo 232.- Están obligadas a pagar el derecho por el uso, goce o aprovechamiento de inmuebles, las personas físicas y morales que usen, gocen o aprovechen bienes del dominio público de la Federación en los puertos, terminales, e instalaciones portuarias, la zona federal marítima, los diques, cauces, vasos, zonas de corrientes, depósitos de propiedad nacional y otros inmuebles del dominio público distintos de los señalados en otros capítulos de este Título..."

Por lo que hace al capítulo XIV de la Ley Federal de Derechos, éste se refiere al cobro de derechos por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas residuales, estableciendo en su artículo 276, el supuesto general de imposición por esta contribución, el cual dice:

"Artículo 276.- Están obligados a pagar el derecho por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales, las personas físicas o morales que descarguen en forma permanente, intermitente o fortuita aguas residuales en ríos, cuencas, cauces, vasos, aguas marinas y demás depósitos o corrientes de aguas, así como los que descarguen aguas residuales en los suelos o las filtren en terrenos que sean bienes nacionales o que puedan contaminar el subsuelo o los acuíferos, en términos de lo dispuesto en esta Ley."

Es de señalar, que la propia Ley ordena que la Comisión Nacional del Agua se encuentre facultada, entre otras atribuciones el determinar contribuciones omitidas mediante la liquidación del crédito a pagar y sus accesorios, para mayor precisión el artículo de cuenta, se transcribe a continuación:

"Artículo 192-E.- La Comisión Nacional del Agua, tratándose de los derechos a que se refiere el presente Capítulo, estará facultada para ejercer, de

conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, las siguientes atribuciones:

- I.- Devolver y compensar pagos.
- II.- Autorizar el pago de contribuciones a plazo, en parcialidades o diferido.
- III.- Proporcionar asistencia gratuita a los contribuyentes.
- IV.- Contestar consultas sobre situaciones individuales, reales y concretas.
- V.- Dar a conocer criterios de aplicación.
- VI.- Requerir la presentación de declaraciones.
- VII.- Comprobar el cumplimiento de obligaciones, incluyendo la práctica de visitas domiciliarias y el requerimiento de información a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados.
- VIII.- Determinar contribuciones omitidas mediante la liquidación del crédito a pagar y sus accesorios.
- IX.- Imponer y condonar multas.
- X.- Notificar los créditos fiscales determinados.
- XI.- Los pagos que se deban efectuar conforme a lo señalado en esta Sección, se realizarán mediante declaración que presentarán en las oficinas de la Comisión Nacional del Agua o en las instituciones bancarias que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El ejercicio de las facultades a que se refiere este artículo, es independiente y sin menoscabo de las atribuciones que competen a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Es de precisar que el artículo en comento refiere las facultades generales de la Comisión, sin embargo dentro del articulado de cada uno de los capítulos antes señalados, refieren que la Comisión tendrá las facultades contenidas en dicho artículo.

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 55 del Reglamento Interior de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, las facultades referidas en el artículo 192-E de la Ley Federal de Derechos, son ejecutadas por la Unidad de Revisión y Liquidación Fiscal de la Comisión Nacional del Agua.

2.4 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El presente ordenamiento, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, define varios conceptos fiscales fundamentales en materia tributaria; establece los procedimientos para obtener los ingresos fiscales y diversas reglas en cuanto a su administración; determina la forma de ejecución de las resoluciones fiscales, los recursos administrativos, así como el sistema para resolver las controversias ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Dicho Código regula la aplicación de las leyes fiscales, en la medida en la que esto, no se encuentre determinado en las propias leyes que establecen los gravámenes o tributos.

El citado Código es de primordial importancia en la presente investigación, en virtud que en el mismo, se clasifican a las contribuciones, (artículo 2°) incluyendo a los derechos.

En relación a la Unidad de Revisión y Liquidación Fiscal, el comentado Código es fundamental, pues de él emanan los lineamientos que debe seguir, para realizar sus funciones como autoridad fiscal y brindar la seguridad jurídica a los contribuyentes.

CAPÍTULO TERCERO.

FACULTADES FISCALES DE LA COMISIÓN NACIONAL DEL AGUA.

3.1 LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL.

El instrumento legal mediante el cual se organiza y regula la función administrativa, es la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, misma que tiene como objeto establecer las bases de organización de la Administración Pública Federal, centralizada y paraestatal.

Asimismo señala que La Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal, integran la Administración Pública Centralizada.

En efecto dentro de la Administración Pública Centralizada encontramos a las Secretarías de Estado que son el instrumento a través del cual el Poder Ejecutivo lleva a cabo el ejercicio de sus atribuciones y el despacho de los negocios del orden administrativos a él encomendados, de conformidad con lo señalado en el artículo 2º de la ley en cita.

Dichas Secretarías de Estado se encuentran enumeradas en el artículo 26 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal que a la letra dice:

“ARTÍCULO 26.- Para el despacho de los asuntos del orden administrativo, el Poder Ejecutivo de la Unión contará con las siguientes dependencias:

- Secretaría de Gobernación.
- Secretaría de Relaciones Exteriores.
- Secretaría de la Defensa Nacional.
- Secretaría de Marina.
- Secretaría de Seguridad Pública.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Secretaría de Desarrollo Social.
- Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.
- Secretaría de Energía.
- Secretaría de Economía.
- Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación.
- Secretaría de Comunicaciones y Transportes.
- Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo.
- Secretaría de Educación Pública.

Secretaría de Salud.
Secretaría del Trabajo y Previsión Social.
Secretaría de la Reforma Agraria.
Secretaría de Turismo.
Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal.”

Los asuntos que son competencia de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales se encuentran señalados en el artículo 32 Bis del ordenamiento en cuestión, de los cuales revisten especial importancia para nuestro estudio los siguientes:

“XXIV. Administrar, controlar y reglamentar el aprovechamiento de cuencas hidráulicas, vasos, manantiales y aguas de propiedad nacional, y de las zonas federales correspondientes, con exclusión de los que se atribuya expresamente a otra dependencia; establecer y vigilar el cumplimiento de las condiciones particulares que deban satisfacer las descargas de aguas residuales, cuando sean de jurisdicción federal,...

XXXI. Intervenir, en su caso, en la dotación de agua a los centros de población e industrias; fomentar y apoyar técnicamente el desarrollo de los sistemas de agua potable, drenaje, alcantarillado y tratamiento de aguas residuales que realicen las autoridades locales; así como programar, proyectar, construir, administrar, operar y conservar por sí, o mediante el otorgamiento de la asignación o concesión que en su caso se requiera, o en los términos del convenio que se celebre, las obras y servicios de captación, potabilización, tratamiento de aguas residuales, conducción y suministro de aguas de jurisdicción federal;.....

XXXV. Participar con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la determinación de los criterios generales para el establecimiento de los estímulos fiscales y financieros necesarios para el aprovechamiento sustentable de los recursos naturales y el cuidado del medio ambiente;.....

XLI. Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.”

Como parte integrante de las Secretarías de Estado y para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, de conformidad con el artículo 17 de la Ley Orgánica multicitada, existen órganos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso.

3.2 REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES.

Como se comento en el punto 2.2.1, la Ley reglamentaria del artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la Ley de Agua Nacionales, la cual es de observancia general para todo el territorio nacional, sus disposiciones son de orden público e interés social y establece los lineamientos de aplicación en materia de derechos de uso o aprovechamiento de aguas nacionales.

En este contexto, a quien corresponde la administración en materia de aguas nacionales y de sus bienes públicos inherentes es al Ejecutivo Federal, quien la ejercerá por medio de la Comisión Nacional del Agua, organismo desconcentrado de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.

La fundamentación de esta subordinación jerárquica, así como las facultades fiscales de la Comisión Nacional del Agua se encuentran contenidas en lo dispuesto por los artículos 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 32-bis fracciones V y XLI de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; artículo 2 fracción XXXI, 44, 45 fracción XI y 55, del Reglamento Interior de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.

La misión encomendada a la Comisión Nacional del Agua desde su creación, es la de administrar y preservar las aguas nacionales, con la participación de la sociedad para lograr el uso sustentable del recurso.

Esta misión establece, de manera implícita, la transformación de la institución, de una organización con funciones normativas, financieras, operativas, de construcción y promoción del desarrollo hidráulico, a otra encargada de la administración del recurso para su uso sustentable, lo cual deberá realizarse con la participación social, ampliando los canales de participación de la sociedad.

Para ampliar la participación de la sociedad, se ha considerado delegar la responsabilidad de construir, operar y mantener la infraestructura hidráulica a las autoridades locales y los usuarios.

Entre las funciones relevantes de la Comisión Nacional del Agua se encuentran las siguientes:

- a) Administrar y custodiar las aguas nacionales, así como los bienes que se vinculan a éstas, de conformidad con las disposiciones jurídicas aplicables.
- b) Vigilar el cumplimiento de la Ley de Aguas Nacionales.
- c) Proveer lo necesario para la preservación de su calidad y cantidad para lograr su uso integral sustentable.
- d) Estudiar, normar, proyectar, promover, construir, vigilar, administrar, operar, conservar y rehabilitar la infraestructura hidráulica, así como las obras complementarias que correspondan al Gobierno Federal.

“Es a través de este organismo desconcentrado que se pretende concentrar en un solo órgano administrativo, la administración integral del agua y el cuidado de la conservación de su calidad, así como la planeación, construcción, operación y conservación de las obras hidráulicas que requiere el país, y así fomentar el uso congruente de los recursos hidráulicos, que beneficien directa o indirectamente a la población”.¹⁸

Estas actividades las realiza a través de las distintas unidades encargadas en cada uno de estos temas.

¹⁸ *Manual de Organización de la Comisión Nacional del Agua*, publicado en mayo de 1997.

3.2.1 ARTÍCULO 55 DE DICHO REGLAMENTO.

La Comisión Nacional de Agua se creó por Decreto Presidencial publicado en el Diario Oficial de la Federación el 16 de enero de 1989, como órgano administrativo desconcentrado de la anterior Secretaría de Agricultura de Recursos Hidráulicos (SARH), como la instancia responsable de la administración integral del agua, quedando adscrita a la Secretaría de Medio Ambiente, Recursos Naturales y Pesca conforme al Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1994.

A partir del cuatro de junio de 2001, el referido órgano forma parte de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.

Esta dependencia del Ejecutivo Federal, ejerce las atribuciones que le son conferidas respecto a la materia hídrica, incluyendo la administración, regulación, control y protección de las aguas nacionales, las cuales se encuentran establecidas en lo dispuesto por la Ley de Aguas Nacionales y de su Reglamento.

Es importante señalar que en el Reglamento Interior de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, se señalan específicamente las atribuciones en materia fiscal que debe realizar la Unidad de Revisión y Liquidación Fiscal, esto en virtud de que el uso o aprovechamiento de las aguas nacionales y sus bienes públicos inherentes generan el pago de una contribución, en este caso el de un derecho.

El artículo 55 del reglamento interior referido establece textualmente lo siguiente:

“ARTÍCULO 55.- La Unidad de Revisión y Liquidación Fiscal estará a cargo de un Jefe de Unidad y tendrá las atribuciones siguientes:

- I. Requerir a los usuarios y contribuyentes que acrediten el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en los términos de las disposiciones jurídicas aplicables;
- II. Ordenar la práctica de visitas domiciliarias e inspecciones tendientes a comprobar el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales, en los términos de las disposiciones jurídicas aplicables;
- III. Requerir a los usuarios y contribuyentes para que de conformidad con las disposiciones jurídicas aplicables, exhiban y entreguen en su domicilio, establecimiento o ante las oficinas de las propias autoridades, toda clase de documentos e información a efecto de llevar a cabo su revisión
- IV. Determinar, actualizar y liquidar créditos fiscales, que corresponda cubrir a los usuarios y contribuyentes conforme a lo dispuesto por las disposiciones jurídicas aplicables, con excepción de multas por infracción a la Ley de Aguas Nacionales;
- V. Notificar a los usuarios y contribuyentes las resoluciones que emita conforme a sus atribuciones;
- VI. Imponer las sanciones que procedan y que constituyan crédito fiscal por violación a las disposiciones jurídicas aplicables, en base a lo que le turne la Subdirección General de Administración del Agua para el efecto;
- VII. Atender las consultas de carácter fiscal presentadas por escrito por los usuarios y contribuyentes, así como las solicitudes de devolución, avisos de compensación y solicitudes de autorizaciones de pago de contribuciones a plazo, ya sea diferido o en parcialidades, respecto al cumplimiento de las disposiciones jurídicas aplicables, y asesorarlos para el debido cumplimiento de sus obligaciones;
- VIII. Proporcionar a la Subdirección General Jurídica, la información, documentación y apoyo para el debido conocimiento de los asuntos impugnados mediante juicio o recursos administrativos;
- IX. Revisar la situación fiscal de los usuarios y contribuyentes y, en su caso, proceder a la determinación, liquidación, notificación, cobro y recaudación de los créditos fiscales, como consecuencia de los informes proporcionados por la Subdirección General de Administración del Agua;
- X. Expedir credenciales o constancias de identificación para auditores, inspectores, visitadores en general y notificadores que los acredite como tales;

- XI. Emitir y notificar los adeudos fiscales que tengan los usuarios y contribuyentes con la Comisión Nacional del Agua;
- XII. Solicitar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el inicio y seguimiento del procedimiento administrativo de ejecución hasta su conclusión, en los casos que proceda, remitiendo la documentación necesaria para los efectos procedentes;
- XIII. Dictar las medidas de apremio que procedan en los términos que dispongan las disposiciones jurídicas aplicables;
- XIV. Imponer las multas que procedan por infracciones a las disposiciones fiscales en materia hidráulica, así como condonarlas en los términos que lo determinen los ordenamientos legales correspondientes;
- XV. Informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de los hechos de que tenga conocimiento que puedan constituir delitos fiscales;
- XVI. Otorgar subsidios en el pago del derecho por el uso de agua a las personas que usen o aprovechen aguas nacionales, previa opinión de las Secretarías de Hacienda y Crédito Público, y de Economía, y siempre que demuestren ante la Comisión Nacional del Agua con los estudios técnicos que procedan, que el agua no tiene uso alternativo y que ésta expida el certificado respectivo, y
- XVII. Proporcionar asistencia gratuita a los usuarios y contribuyentes, para lo cual deberá orientar y auxiliar a los mismos para el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales en materia de aguas nacionales.¹⁹

Estas atribuciones conferidas a la citada unidad, le dan una dualidad como autoridad, porque ejerce como una autoridad administrativa, y como una autoridad fiscal para poder llevar a cabo de manera eficiente lo referente a sus atribuciones, las cuales le fueron asignadas, es importante mencionar que para el 2004, fue reformada la Ley de Aguas Nacionales por lo que su reglamento deberá de sufrir cambios fundamentales, lo que muy probablemente altere las facultades de la Unidad de Revisión y Liquidación Fiscal, es por ello que se advierte esta situación, y

¹⁹ Es importante señalar que la Ley de Aguas Nacionales, sufrió reformas las cuales fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 29 de abril de 2004, esto impactara de manera importante en el Reglamento Interior de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, en lo referente a las atribuciones de la Unidad de Revisión y Liquidación Fiscal, por lo que se deberá de tomar en cuenta esta reforma, ya que se encuentren publicadas, para verificar como afectaron estas a la autoridad mencionada.

se hace notar que a la fecha de terminación del presente trabajo no se tiene conocimiento de que se haya publicado alguna reforma, al Reglamento Interior de dicha dependencia.

3.3 LA UNIDAD DE REVISIÓN Y LIQUIDACIÓN FISCAL.

En el mes de agosto de 1992, se creó la Gerencia de Asuntos Fiscales, dependiente de la Subdirección General de Planeación y Finanzas, A partir del 8 de julio de 1996, con la expedición del Reglamento Interior de la Secretaría de Medio Ambiente, Recursos Naturales y Pesca, se establece la Unidad de Revisión y Liquidación Fiscal y la cual subsiste dentro de la hoy Secretaria del Medio Ambiente y Recursos Naturales (SEMARNAT).

La Unidad de Revisión y Liquidación Fiscal es la autoridad facultada para ejercer las atribuciones fiscales en materia de administración, determinación, liquidación, cobro, recaudación y fiscalización de las contribuciones y aprovechamientos en materia hidráulica.

Una vez establecida la autoridad que ejerce las facultades fiscales, en cuanto al uso o aprovechamiento de Aguas Nacionales, que en la especie es la Unidad de Revisión y Liquidación Fiscal, se dará una descripción de su organización.

La citada Unidad Administrativa se encuentra dividida en cuatro Subgerencias por medio de las cuales se llevan a cabo las atribuciones que le fueron designadas en el artículo 55 del Reglamento Interior de la Secretaria del Medio Ambiente y Recursos Naturales las cuales son: Subgerencia de Programación, Control y Normatividad, Subgerencia de Coordinación Hacendaria y Procedimientos Fiscales y las Subgerencias de Revisión Fiscal Zona Sur y Zona Norte, por lo que en forma breve, se darán a conocer las principales funciones de cada una de ellas.

A) La Subgerencia de Programación, Control y Normatividad, es la encargada de programar las revisiones fiscales de gabinete a los usuarios de Aguas Nacionales, esto es en virtud de recibir la información por parte de la Subdirección General de Administración del Agua, tanto a nivel regional como a nivel estatal; de conformidad al artículo 47, fracciones XI y XXI, y 55 fracción IX, del Reglamento Interior de la Secretaría del Medio Ambiente y Recursos Naturales, mencionada Subdirección General, es el área encargada por parte de la Comisión Nacional del Agua, de llevar un control de los pagos realizados por los usuarios y la que brinda la información sobre los citados contribuyentes, que no han cumplido con sus obligaciones fiscales establecidas en la Ley Federal de Derechos.

De la información que se obtiene por parte de la Subdirección General de Administración del Agua, la referida subgerencia elabora el oficio de requerimiento de información y documentación al usuario de aguas nacionales para verificar el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, una vez que se ha notificado el mencionado oficio, se da inicio a las facultades de comprobación.

Realizada la notificación del oficio de requerimiento, esta subgerencia, asigna a la Subgerencia de Revisión fiscal Zona Norte y Zona Sur, de acuerdo a la zona geográfica del país, los expedientes de los contribuyentes, sujetos a revisión fiscal de gabinete y así elaborar la revisión fiscal de gabinete.

B) La Subgerencia de Coordinación Hacendaria y Procedimientos Fiscales, es la encargada de dar atención a las devoluciones, consultas, condonaciones y compensaciones de carácter fiscal, realizadas por los usuarios de Aguas Nacionales, aunado a la tarea anterior, brinda atención a los usuarios que soliciten adherirse a los decretos materia de condonación de derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales a cargo de organismos operadores que sean los responsables directos de su distribución, así como la tramitación de aceptación del Pago en Parcialidades, por parte de los usuarios de aguas nacionales.

C) Las actividades que desempeñan las dos restantes Subgerencias de Revisión Fiscal Zona Norte y Zona Sur, son las de llevar a cabo el procedimiento de fiscalización a los contribuyentes de Aguas Nacionales.

Si bien es cierto que todas las áreas anteriores son de suma importancia, no menos es cierto, que las encargadas de realizar la determinación de los créditos fiscales son las que dan vida a las atribuciones de la Unidad de Revisión y Liquidación Fiscal, atento a que estas dan las bases, para determinar las contribuciones correspondientes y posteriormente realizar las liquidaciones que procedan.

El procedimiento de fiscalización, en términos generales, se desarrolla de la siguiente manera:

- 1) Recepción de la información, derivada de la notificación del oficio de requerimiento dentro de los 15 días, para su análisis.
- 2) Se recibe y se analiza la información, en su caso, se elabora el oficio de observaciones y se procede a su notificación, el cual no deberá de ser posterior a seis meses, contados a partir de que surta sus efectos la notificación del oficio de requerimiento de información.
- 3) En caso de que el contribuyente en revisión, no de contestación al oficio de requerimiento de información, se emitirá el oficio de multa por el incumplimiento al requerimiento antes mencionado.
- 4) Recepción y análisis en su caso del escrito, por medio del cual el contribuyente, pretenda desvirtuar las observaciones realizadas por la autoridad revisora.

5) Las Subgerencia de Revisión Fiscal Zona Norte y Zona Sur, elaboran los oficios de liquidación, dentro de los términos marcados en ley, por medio de los cuales se le determinara un crédito fiscal.

6) En caso de que el contribuyente desvirtué las observaciones realizadas, la autoridad emitirá un oficio por medio del cual se le indique al contribuyente, que concluyo la revisión fiscal de gabinete.

Se debe destacar, que dentro de este procedimiento de fiscalización que concluye con la liquidación, el contribuyente tiene que ser visitado por la autoridad fiscal, en un promedio de 3 veces, en distintos momentos de la revisión; los mas significativos, se llevan a cabo cuando se les notifica el oficio de requerimiento de información, el oficio de observaciones y el oficio determinativo de la revisión, lo cual puede variar en función de las particularidades que pueden presentarse con cada uno de los contribuyentes, llegando a ser hasta de 8 veces dentro del procedimiento en cuestión.

En relación a lo anterior, es destacable comentar que las notificaciones que se realizan en diversos momentos de la revisión de todos los oficios mencionados con anterioridad, se efectúan con personal de la Unidad mencionada, tanto a nivel central como a nivel regional, según corresponda al caso.

Posterior a la notificación del oficio de liquidación, al contribuyente, cuenta con los medios de defensa legales para recurrir el acto de autoridad, por el cual considera fue violentada su esfera jurídica, estos medios son el Recurso de Revocación, Juicio de Nulidad y el Juicio de Amparo.

a) El recurso de revocación, se da en contra de las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos, nieguen devoluciones que procedan conforme a la Ley; así como actos de autoridades federales, en los cuales exijan el pago de

créditos fiscales, cuando se alegue que estos se han extinguido, o que su monto real es inferior al exigido.

El recurso en cita, se interpondrá dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a que surta efectos la notificación del acto o resolución que sea la causa de inconformidad, y será ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente, o ante la autoridad que emitió o ejecuto el acto, resaltando que este recurso será optativo, antes de acudir al Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa.

De acuerdo con el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, la resolución que ponga fin al recurso de revocación podrá:

I.- Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.

II.- Confirmar el acto impugnado.

III.- Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.

IV.- Dejar sin efectos el acto impugnado, y

V.- Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

En caso de que la resolución se haya revocado para determinados efectos, en términos del artículo 133-A del Código Fiscal de la Federación, el plazo para dar cumplimiento a la resolución dictada en el recurso de revocación es de cuatro meses, contados a partir del día hábil siguiente a aquél en que haya quedado firme la resolución. (Queda firme después de cuarenta y cinco días hábiles siguientes a la notificación de la resolución del recurso, porque es el plazo, para interponer juicio de nulidad, conforme al artículo 207 del Código Fiscal de la Federación).

b) El juicio de nulidad, se promueve en contra las resoluciones definitivas que sean dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida, se den las bases para su liquidación, las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales, las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales, las que causen un agravio en materia fiscal distintos a los que se señalaron anteriormente.

El mencionado juicio, se interpone dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel a que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada.

Dentro de la sentencia definitiva, la cual es emitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, este podrá resolver de la siguiente manera:

I.- Reconocer la validez de la resolución impugnada.

Este supuesto se emite, cuando la Sala Fiscal llega a la conclusión de que el acto impugnado fue dictado conforme a derecho y que la actora no acreditó su acción.

II.- Declarar la nulidad de la resolución impugnada.

En este sentido, podemos citar la incompetencia del funcionario que haya actuado en el procedimiento del que deriva dicha resolución.

Otra declaratoria de nulidad se da, cuando se emite por omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, los que afecten la defensa del particular, dentro de las cuales se llega a dar la falta de fundamentación y motivación.

Los vicios dentro del procedimiento que afecten la defensa del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada.

Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien, si se dictó en contravención de las disposiciones aplicables.

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

III.- Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad deba cumplirla y dar una cumplimentación apegada a la resolución judicial.

Asimismo, el citado artículo 239 del Código Fiscal de la Federación establece que si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses contados a partir de que la sentencia quede firme (queda firme después de quince días hábiles siguientes a la notificación de la sentencia, porque es el plazo para interponer juicio de amparo directo, conforme al artículo 21 de la Ley de Amparo).

c) El Juicio de Amparo Directo es competencia del Tribunal Colegiado de Circuito en materia administrativa, que corresponda y procede en contra de sentencias definitivas dictadas por tribunales administrativos.

Los juicios de amparo indirecto, se interponen ante los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa que tengan relación con los derechos por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, pueden ser actos reclamados en contra de la Ley Federal de Derechos; contra oficios de requerimiento, de observaciones y de liquidaciones.

Estos órganos jurisdiccionales resolverán de conformidad con el artículo 77, fracción III, de la Ley de Amparo, estableciendo en los puntos resolutivos de la sentencia, que contra el acto reclamado, se decrete el sobreseimiento del juicio; en otro supuesto, se conceda el amparo y protección de la justicia federal y que, se niegue la protección de la justicia federal a la parte quejosa.

3.4 LA REVISIÓN FISCAL DE GABINETE.

La referida revisión, consta de varios momentos entre los cuales, se menciona en un primer acto, el requerimiento de documentación por parte de la autoridad al contribuyente, para revisar si ha cumplido con sus obligaciones fiscales debidamente, en un segundo acto se emite el oficio de observaciones dentro del cual se le hace sabedor al contribuyente, si cumplió debidamente o no con su obligación fiscal y en un tercer acto, mediante el oficio de conclusión, se le dice que si cumplió debidamente las obligaciones a su cargo, o en caso contrario, se le determina una liquidación, que toma carácter de crédito fiscal y se hará efectivo por medio del Servicio de Administración Tributaria.

La revisión anterior, es semejante a un procedimiento común, atento a que sus etapas son análogas, de lo anterior la siguiente tesis de jurisprudencia no los corrobora.

“PROCEDIMIENTOS EN MATERIA FISCAL. SUS ETAPAS O FASES SON ANÁLOGAS A LAS DE UN JUICIO.

Los juicios, como los procedimientos seguidos en forma de juicio, están integrados por las siguientes fases: a) Previa al juicio; b) Instrucción del juicio; c) Sentencia, y d) Ejecución. Del estudio de los procedimientos en materia fiscal se concluye que análogamente se aprecian en éstos, de manera sustancial, iguales etapas o fases a las indicadas, siendo éstas: a) Fiscalización, cuyo objeto es verificar que se cumplan con las obligaciones que imponen las normas, implicando usualmente actos de molestia; b) Determinación de créditos fiscales, consistente en un típico procedimiento seguido en forma de juicio, que concluye con un acto de privación (liquidación de un crédito fiscal), toda vez que en ese

momento procesal es cuando se constituyen los derechos y obligaciones que son vinculatorios entre las partes y puede suscitarse alguna controversia entre ellas - fisco, contribuyente y terceros vinculados - y atendiendo a la finalidad de afectación y alcance, es que se aplican, por analogía, en esta etapa las formalidades previstas en el artículo 14, párrafo segundo constitucional; y por último, c) Ejecución, la cual está constituida por una serie coherente y concordante de actos tendientes a la obtención ejecutiva del cumplimiento de una obligación con base en una liquidación firme (generada en la etapa de determinación), que constituye la prueba legal de la existencia y validez del crédito, de su liquidez e inmediata reclamación, similar en estos aspectos a una sentencia ejecutoriada.”

“PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Amparo en revisión (improcedencia) 568/99.-Rogelio Martínez Cárdenas.-24 de septiembre de 1999.-Unanimidad de votos.-Ponente: René Silva de los Santos.-Secretario: Miguel Rafael Mendiola Rocha. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Época: Novena Época. Tomo X, Noviembre de 1999. Tesis: VIII.1o.43 A Página: 1010. Tesis Aislada.”

En efecto, del anterior criterio, concluimos que en realidad son análogos, porque dentro de las fases de un juicio común, encontramos que sí se realizan determinados actos, por los cuales se hacen tan parecidos, con la salvedad, de que cada uno se lleva a cabo un procedimiento conforme a la legislación aplicable al caso concreto; y la que nos interesa para los efectos del presente trabajo es la de la materia fiscal, por lo que a continuación describiremos este proceso de revisión fiscal, el cual podríamos llamar de esa forma por el criterio jurisprudencial citado.

La revisión fiscal de gabinete es una de las facultades de comprobación, previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, por medio del cual se verifica el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales, a cargo del universo de contribuyentes, responsables solidarios o terceros que generen una contribución.

De lo comentado, es de señalar, que el artículo 42, en su fracción segunda, en ningún párrafo hace mención a la revisión fiscal de gabinete, como nosotros la llamamos; lo anterior podría causar alguna confusión al contribuyente, sin embargo el órgano jurisdiccional ha emitido un criterio jurisprudencial, en el cual se contempla

esta acepción, por lo que no causa ningún agravio al contribuyente, que el Código Fiscal no se refiera como tal, a la revisión fiscal de gabinete, del criterio dado por la corte, se dice que del requerimiento de información, que se haga del conocimiento al contribuyente, se relacionaran los documentos que debe de exhibir para la referida revisión por lo que es importante transcribir la mencionada jurisprudencia, que es del tenor siguiente:

“REVISIÓN DE GABINETE, ORDENADA POR LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. ES LA MISMA A LA QUE HACE REFERENCIA EL ARTICULO 42, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Si la autoridad fiscalizadora, teniendo facultad legal para realizar la revisión de las contribuciones, lo hizo en base a los datos que la propia contribuyente le proporcionó al ser requerida para ello, es correcta la afirmación de la Sala responsable, de que el solo hecho de que la autoridad fiscalizadora al requerirla por la contribución correspondiente, hiciera referencia al oficio de "revisión de gabinete" o de escritorio, no implica perjuicio alguno al demandante que se le hubiera denominado de esta manera, porque efectivamente, la facultad de revisión que el artículo 42, fracción II del Código Fiscal de la Federación otorga a la autoridad demandada, fue la que utilizó para arribar a la liquidación de las diferencias en el pago de los cargos tributarios, y aunque en el requerimiento mencionado se asentó "revisión de gabinete", la mención de esta forma no puede por sí sola causar ningún perjuicio al promovente, que se traduzca en la infracción de la garantía de legalidad, porque esa revisión no es otra cosa, que la prevista en el artículo 42, fracción II del Código Fiscal de la Federación, en la que se fundó la autoridad demandada fiscalizadora, respecto de la cual, la autoridad hacendaria cuenta con atribuciones para realizarla.”

“PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Amparo directo 253/96. Química Industrial del Mayo, S.A. de C.V. 25 de abril de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Faustino Cervantes León. Secretario: José A. Araiza Lizárraga. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y Gaceta. Nov Época. T. IV, Ago de 96. Tesis: V.1o.16 A Pág: 728. Tesis Aislada.”

Las autoridades fiscales, en ejercicio de sus facultades de comprobación, tienen como finalidad entre otras las de verificar el debido cumplimiento del pago de contribuciones, y en su caso determinar créditos fiscales, de la revisión que se

realiza, observar el debido cumplimiento de acuerdo a la norma fiscal correspondiente, así como el recabar datos de esta revisión, y en caso de ser solicitado por alguna autoridad, proporcionarla y una no menos importante que las demás, es la de incitar al contribuyente a autocorregirse o bien, que se regularice solicitando su pago en parcialidades.

Para que las autoridades fiscales puedan llevar a cabo la revisión fiscal, deben de cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, esto es, que cualquiera de los actos de la autoridad debe atender a un mandamiento escrito expedido de conformidad a las atribuciones conferidas, en el cual se funde y motive debidamente la causa legal del procedimiento y por autoridad correspondiente.

Es importante no pasar por alto el criterio jurisprudencial, atento a que dentro de esas opiniones, podemos encontrar la forma de evitar violar alguna garantía constitucional, por lo que mencionaremos algunos puntos trascendentes, los cuales nos ayudaran a entender de una manera sencilla, el actuar de la autoridad dentro de un marco jurídico, el cual no violentara las garantías constitucionales de los contribuyentes.

La autoridad debe de reunir una serie de elementos formales para que el acto fiscal, no irrumpa con el principio de legalidad y de seguridad jurídica.

- a) Este acto deberá de constar por escrito, esto es para que se pueda precisar en cualquier tiempo sus términos exactos.
- b) Debe estar debidamente fundado, lo cual consiste en que el acto debe fundarse en una norma jurídica general y abstracta que sea exactamente aplicable al caso concreto, lo cual debe ser claramente expresada en el texto del documento en que conste el acto.

- c) La motivación un requisito esencial que debe contener todo acto de autoridad, consiste en que el documento en el cual consta el acto de autoridad y en el cual deberá razonar, el como llegó a la conclusión de que la situación concreta del caso se ajusta exactamente a la hipótesis normativa en que se apoya el acto.
- d) El documento en el cual conste el acto de autoridad deberá contener la firma autógrafa de la emisora, esta es indispensable tanto para darle autenticidad al documento, así como para establecer que el acto efectivamente procede de la autoridad competente y que ésta es la responsable de su contenido.
- e) Dentro del documento en el cual conste el acto de molestia deberá de contener no solo los documentos que solicita la autoridad, mas aun la calidad del sujeto, la causa del requerimiento y el tributo a que se va a requerir, esto es lo confirma la siguiente tesis de jurisprudencia:

“REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. LA ORDEN RELATIVA, QUE SE RIGE POR EL ARTÍCULO 16, PÁRRAFO PRIMERO, CONSTITUCIONAL, DEBE SEÑALAR NO SÓLO LA DOCUMENTACIÓN QUE REQUIERE, SINO TAMBIÉN LA CATEGORÍA DEL SUJETO (CONTRIBUYENTE, SOLIDARIO O TERCERO), LA CAUSA DEL REQUERIMIENTO Y, EN SU CASO, LOS TRIBUTOS A VERIFICAR.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ya ha establecido que la orden de revisión de escritorio o de gabinete tiene su fundamento en el párrafo primero del artículo 16 constitucional; de ahí que la emisión de una orden de tal naturaleza debe cumplir con lo previsto en dicho precepto de la Ley Suprema, que en materia tributaria pormenoriza el artículo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, esto es, que debe acatar el principio de fundamentación y motivación, conceptos que la anterior integración de la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en la tesis de jurisprudencia 260, visible en la página 175, del Tomo VI del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, de rubro "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.", definió en cuanto al primero, como la expresión del precepto legal o reglamentario aplicable al caso, y por lo segundo, el señalamiento preciso de las circunstancias especiales, razones particulares o causas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, debiendo existir adecuación entre los motivos aducidos

y las normas aplicables. Por tanto, si conforme al artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, la facultad de revisión de escritorio puede referirse a tres tipos de sujetos, que son el causante directo, el responsable solidario y el tercero relacionado con aquéllos, y su ejercicio puede derivar de distintos motivos, a saber: I. Verificar el cumplimiento de disposiciones fiscales; II. Determinar tributos omitidos; III. Determinar créditos fiscales; IV. Comprobar la comisión de delitos fiscales; y, V. Proporcionar información a autoridades hacendarias diversas; ha de concluirse que la orden de revisión que al respecto se emita debe estar contenida en un mandamiento escrito de autoridad competente, debidamente fundado y motivado, lo cual implica que no sólo exprese la documentación que requiere, sino también la categoría que atribuye al gobernado a quien se dirige, cuál es la facultad que ejerce, la denominación de las contribuciones y el periodo a revisar, con el objeto de dar plena seguridad y certeza al causante y evitar el ejercicio indebido o excesivo de la atribución de revisión, en perjuicio de los particulares.”

Contradicción de tesis 22/2000.-Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo del Vigésimo Primer Circuito, así como Primero del Octavo Circuito y los Tribunales Colegiados Segundo y Tercero del Sexto Circuito (actualmente Segundo y Tercero en Materia Civil).-7 de julio del año 2000.-Cinco votos.-Ponente: Juan Díaz Romero.-Secretario: José Gabriel Clemente Rodríguez.

Tesis de jurisprudencia 68/2000.-Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del doce de julio del año dos mil. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Época: Novena Época. Tomo XII, Agosto del 2000. Tesis: 2a./J. 68/2000 Página: 261. Tesis de Jurisprudencia.”

Del anterior criterio jurisprudencial deducimos, que para seguridad del contribuyente y una certeza jurídica, la autoridad emisora deberá de proporcionar todos los datos que sean necesarios para que el acto de molestia sea conforme a la Ley.

De los puntos descritos anteriormente se reafirma con la norma complementaria del ordenamiento legal de mayor jerarquía en el País, es el Código Fiscal de la Federación, que en sus artículos 38 y 48 contempla las formalidades relativas a los actos de la autoridad fiscal, para llevar a cabo la revisión fiscal de gabinete, y de las que debe contener la notificación a los contribuyentes. El primero de los numerales citados establece lo siguiente:

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

- I. Constar por escrito.
- II. Señalar la autoridad que lo emite.
- III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido...."

Por lo que hace a la fundamentación de la revisión fiscal de gabinete, objeto del presente estudio, el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación señala que:

"Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:

I.- La solicitud se notificará en el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes por la persona a quien va dirigida y en su defecto, tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en su casa habitación o lugar donde éstas se encuentren. Si al presentarse el notificador en el lugar donde deba de practicarse la diligencia, no estuviere la persona a quien va dirigida la solicitud o su representante legal, se dejará citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar, para que el contribuyente, responsable solidario, tercero o representante legal lo esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la solicitud; si no lo hicieron, la solicitud se notificará con quién se encuentre en el domicilio señalado en la misma.

II.- En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos.

III.- Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.

IV.- Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario.

V.- Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.

VI.- El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV, se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción. El contribuyente o responsable solidario contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente a aquél en que se le notificó el oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe.

El plazo que se señala en el primer párrafo de esta fracción es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.

VII.- Tratándose de la revisión a que se refiere la fracción IV de este artículo, cuando ésta se relacione con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el plazo a que se refiere la fracción anterior, será de tres meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de dos meses a solicitud del contribuyente.

En los casos a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente directamente o los representantes que designe, en los términos de la fracción IV del artículo 46 de este Código, tendrán acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, sujetándose a los términos y responsabilidades a que se refiere dicha fracción.

VIII. Dentro del plazo para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, a que se refieren las fracciones VI y VII, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal. De la que proporcionará copia a la autoridad revisora.

IX.- Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones omitidas, la cual se notificará al contribuyente cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en dicha fracción."

Una vez establecidas las formalidades que ha deben revestir los actos de la autoridad en la revisión fiscal, procederemos al estudio de las etapas del

procedimiento de la revisión fiscal de gabinete, de conformidad con lo expuesto en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación.

3.4.1 REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN.

Las autoridades fiscales están facultadas para solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad parte de ella, en sus oficinas.

El hecho de que personas encargadas de la administración pública soliciten a los contribuyentes la presentación de informes, datos, documentos o pidan la presentación de la contabilidad, se debe entender como el acto de molestia que ejercerá la autoridad de conformidad con los preceptos relativos de la Constitución de 1917.

Por la sola notificación del requerimiento de información, se dan por iniciadas las facultades de comprobación a cargo del fisco federal.

Cabe señalar que a cada persona física o moral se le asignará una clave, que corresponda a su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes. Por medio de este dato, la autoridad fiscal distingue y lleva un control sobre las actividades de los contribuyentes, así como de las contribuciones a que están obligados.

La solicitud se notificará en el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes por la persona a quien va dirigida y en su defecto, tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en su casa habitación o lugar donde éstas se encuentren.

Dicha solicitud deberá indicar el lugar y el plazo en el cual se deben proporcionar los informes o documentos a la autoridad emisora del mismo.

De conformidad con el artículo 53 inciso C del Código Fiscal de la Federación, el término para presentar la información o documentación requerida por las autoridades fiscales es de 15 días, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva. Dicho plazo podrá ampliarse por las autoridades fiscales por diez días más cuando se trate de informes cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de difícil obtención, previa solicitud del contribuyente.

Asimismo, los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por medio de su representante legal debidamente acreditado.

3.4.2 OFICIO DE OBSERVACIONES.

Una vez que el sujeto pasivo, da contestación al requerimiento de información y documentación, las autoridades fiscales proceden a efectuar la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, para posteriormente formular el oficio de observaciones, mediante el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario, debiendo de estar debidamente fundados y motivados.

Es importante mencionar, que en el caso de que el contribuyente no presente la información y documentación solicitada por la autoridad fiscal en el oficio de requerimiento de información, ni desvirtuarse las observaciones realizadas, ésta se encuentra facultada para proceder a la determinación presuntiva de las contribuciones omitidas, de conformidad con el artículo 55, fracción II del Código Fiscal de la Federación, por lo que hace a la presunción por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, nos remitimos al artículo 229 de la Ley Federal de Derechos el cual textualmente dice:

"Artículo 229.- Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, se calculará el derecho de agua, considerando indistintamente:

- I.- El volumen que señale el título de asignación, concesión, autorización o permiso.
- II.- Los volúmenes que señalen los registros de las lecturas de sus medidores, su aparato de medición o que se desprendan de alguna de las declaraciones trimestrales o anuales presentadas del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.
- III.-Calculando la cantidad de agua que el contribuyente pudo obtener durante el periodo para el cual se efectúe la determinación, de acuerdo a las características de sus instalaciones, debiéndose tomar en cuenta entre otros los siguientes elementos:
 - a).-Energía eléctrica consumida por cada pozo o aprovechamiento.
 - b).-Potencia del motor, gasto producido y el diámetro de la descarga del equipo de bombeo.
 - c).-Altura o desnivel entre el nivel dinámico del agua y el punto de descarga.
 - d).-Pérdida por fricción.
 - e).-Coeficiente de eficiencia del equipo de bombeo.
- IV.-Otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.
- V.-Los medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.
- VI. Cualquier otra información que obtenga la autoridad fiscal distinta a las anteriores."

Normalmente en la Unidad de Revisión y Liquidación Fiscal, la forma de determinar presuntivamente el derecho por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, es el estipulado en la fracción primera del artículo transcrito, el cual será por el volumen que señale el título de concesión otorgado por la Comisión Nacional del Agua.

El oficio de observaciones se notificará cumpliendo con lo señalado en los artículos 34, 38, 134, 135, 136 y 137 del Código Fiscal de la Federación.

El sujeto pasivo tendrá un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente a aquél en que se le notificó el oficio de observaciones, para presentar la

información y documentación, que en su caso, desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal.

Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Ahora bien, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe, se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones.

Sobre este punto, se considera importante resaltar que para diversos autores, el oficio de observaciones emitido dentro de la revisión fiscal de gabinete, constituye implícitamente la garantía de audiencia que tienen los contribuyentes, toda vez que a través del mismo, se le da a conocer los hechos u omisiones en las que posiblemente incurrirá, por lo que el contribuyente cuenta con los plazos señalados anteriormente, para presentar y hacer valer la información y documentación que desvirtúen tales observaciones, y la autoridad las tome en cuenta, para emitir su determinación.

La siguiente tesis de jurisprudencia, nos señala otra de las formalidades a cumplir de la Revisión Fiscal en lo referente al oficio de observaciones.

“ACTO DE MOLESTIA. EL OFICIO DE OBSERVACIONES EMITIDO POR LA AUTORIDAD FISCAL EN USO DE LA FACULTAD DE COMPROBACIÓN, LO CONSTITUYE.

El oficio de observaciones notificado constituye, un acto de molestia que incide en la esfera jurídica del causante a quien va dirigido, pues lo obliga a conducirse en forma determinada en defensa de sus intereses, como se desprende de lo preceptuado en el segundo párrafo del artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, conforme al cual se tendrán por aceptados los hechos u omisiones, contra los que el contribuyente o responsable solidario no se inconforme y respecto de aquellos sobre los que no ofrezca pruebas para desvirtuarlos, en

términos del artículo 54 del mencionado Código, de donde se concluye que el causante, a fin de defenderse en forma adecuada de la resolución a la que dicho oficio de observaciones trasciende, debe conocer los motivos y fundamentos legales en que se apoyan las observaciones, para confrontarlas con las normas aplicables y estar así, en posibilidad de defenderse adecuadamente, pues de otra forma se vería vulnerado el artículo 16 constitucional.”

“Contradicción de tesis 1/89. Entre las sustentadas por el Segundo y Tercer Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito. 15 de junio de 1990. Cinco votos.

NOTA: Tesis 2a./J.3/90, Gaceta número 34, pág. 27; Semanario Judicial de la Federación, tomo V, Primera Parte, pág. 145. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Apéndice de 1995. Octava Época. Tomo III, Parte SCJN. Tesis: 396 Página: 292. Tesis de Jurisprudencia.”

Esta tesis nos señala, que el oficio de observaciones es un acto de molestia, por medio del cual al autoridad fiscal debe de actuar de una forma determinada, porque mediante este oficio, el contribuyente ve afectada su esfera jurídica, que sería dejarlo sin su garantía de audiencia, esto lo subsana la autoridad dándole la oportunidad al contribuyente de desvirtuar sus argumentos, por medio de pruebas que crea idóneas, para demostrar haber cumplido con sus obligaciones fiscales correctamente.

No se omite señalar que de conformidad con el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales deberán concluir la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir del día siguiente a que surta efectos la notificación, del inicio de las facultades de comprobación.

Dicho plazo podrá ampliarse en una sola ocasión, siempre que el oficio mediante el cual se notifique la prórroga correspondiente, haya sido expedido por la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la revisión.

Lo anterior tiene relación con el presente punto, en virtud de que el último párrafo del artículo señalado anteriormente, menciona que si no se notifica el oficio de observaciones dentro de los plazos establecidos, la revisión se entenderá por concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante la revisión.

Se puede decir, que esta disposición contenida en el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, es relativamente de reciente creación, pues antes del ejercicio fiscal de 1995, las visitas domiciliarias y las revisiones de gabinete podían durar años, creando incertidumbre e inseguridad jurídica a los contribuyentes, ya que los accesorios de las diferencias determinadas por la autoridad fiscal, podían rebasar por mucho al crédito principal o histórico a cargo, debido al periodo transcurrido.

Como conclusión es posible decir, que el oficio de observaciones es un reflejo del desarrollo de la revisión fiscal. Asimismo, se puede afirmar que es una verdadera garantía de audiencia de los contribuyentes, atento a que éstos pueden ante la misma autoridad, desvirtuar los hechos u omisiones que a juicio de la autoridad hacendaría, puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales a que están obligados.

3.4.3 OFICIO DE CONCLUSIÓN.

Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos revisados.

3.4.4 OFICIO DE LIQUIDACIÓN.

La resolución en la que se determina un crédito fiscal a cargo de un contribuyente que omitió el pago de impuestos, es el acto de autoridad por medio del cual se le finca el pago de una determinada cantidad líquida a cargo del gobernado, quien deberá pagar las contribuciones omitidas y sus accesorios.²⁰

Asimismo, el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, nos dice que son créditos fiscales los siguientes:

“Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados, que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y es Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena...”

El Artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, nos da las reglas para la determinación y notificación de las contribuciones omitidas por parte de las autoridades fiscales; es importante señalar que este artículo se adicionó con las reformas del 31 de diciembre del 2000, y la importancia de este artículo radica en que anteriormente las autoridades fiscales se limitaban a cumplir con el plazo establecido en el artículo 46-A de este ordenamiento, al emitir dentro del mismo, el oficio de observaciones sin tener ningún plazo para emitir la resolución final, por lo que a un contribuyente se le podía iniciar una revisión fiscal y años más tarde se le notificaba la emisión de la liquidación de las contribuciones omitidas y sus accesorios, dejando al contribuyente en incertidumbre durante años. Sin embargo con esta nueva reforma la autoridad se encuentra obligada a determinar el crédito fiscal en un plazo único de seis meses, contando 20 días posteriores, a partir de que

²⁰ URBINA, NANDAYAPA, Arturo, *El Contribuyente ante las Revisiones Fiscales*, P. 85

surta efectos la notificación del oficio de observaciones y de no hacerlo así quedará sin efectos todo lo actuado.

Para mayor apreciación, el artículo 50 del ordenamiento legal citado en el párrafo que antecede, vigente a partir del ejercicio fiscal del 2001, establece lo siguiente:

“Las autoridades fiscales que al practicar visitas a los contribuyentes o al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este Código, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las autoridades fiscales, a partir de la fecha en que concluyan los plazos a que se refieren las fracciones VI y VII del artículo 48 de este Código...

Si durante el plazo para emitir la resolución de que se trate, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el País o en el extranjero, contra el acta final de visita o del oficio de observaciones de que se trate, dicho plazo se suspenderá desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa y hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

Cuando las autoridades no emitan la resolución correspondiente dentro del plazo mencionado, quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate”.

Una vez ejercidas las facultades de comprobación debe expedirse una resolución o acto definitivo (liquidación) que ponga fin al procedimiento e indique cuál es la situación fiscal del contribuyente, o sea, que decida si su situación fiscal es irregular. En este último caso, cualquiera que haya sido el camino de la autoridad para verificar el cumplimiento o incumplimiento que se haya dado a las disposiciones fiscales, si descubre la omisión de pago de tributos, deberá formular la determinación del tributo correspondiente.

Es de señalar que de conformidad con el Artículo Segundo, fracción III, de las Disposiciones Transitorias del Código Fiscal de la Federación, publicado con fecha 31 de diciembre del 2000, en el Diario Oficial de la Federación, lo dispuesto en el artículo 50 del mismo ordenamiento, únicamente será aplicable respecto de visitas domiciliarias y de revisiones de contabilidad de los contribuyentes, que se efectúen en las oficinas de las autoridades fiscales, que se inicien a partir del 1° de enero de 2001.

La liquidación debe satisfacer una formalidad determinada, es decir, debe cumplir con ciertos requisitos legales para que el acto se manifieste, de tal manera que la forma viene a ser una solemnidad para la existencia del acto. La forma constituye una garantía de seguridad para el particular y debe estar prevista en la Ley.

Ahora bien, tal y como se desprende del artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, la resolución que emitan las autoridades fiscales, derivada de la revisión fiscal y que entrañen el incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinará las contribuciones omitidas a cargo de los contribuyentes, y además, se le aplicarán a las mismas, los conceptos que se citan a continuación:

- a) Actualización.- De conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, el monto de las contribuciones omitidas se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, por lo

cual se aplicara el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar el periodo transcurrido entre la fecha en que se debió hacerse el pago y hasta que la misma se efectúa, atendiendo al procedimiento que en el mismo se indica.

- b) Recargos.- Por su parte el artículo 21 del mismo ordenamiento señala que Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el período a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el período de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión.
- c) Multas.- El artículo 76, fracción II, del citado Código, determina que cuando una o varias infracciones origine la omisión en el pago de contribuciones, se aplicarán las multas del 50 al 100% de las contribuciones omitidas.

De esta forma, se pueden apreciar en forma clara los distintos conceptos que se determinan en el oficio en el que se determina el crédito fiscal a cargo de los contribuyentes, denominado comúnmente "Liquidación", y que por supuesto debe reunir todos los requisitos legales para la plena validez del acto de la autoridad y para la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Por último es de señalarse que atendiendo a lo dispuesto en los artículos 117 y 121 del Código Fiscal de la Federación, sí el plazo para interponer recurso de revocación en contra de las resoluciones definitivas que determinen contribuciones y sus accesorios, es de 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de dicha resolución, luego entonces, el plazo para que los sujetos pasivos cumplan con el pago del crédito determinado es de 45 días, lo que se confirma con el artículo 65 del referido Código.

De lo contrario, la Unidad de Revisión y Liquidación Fiscal, que es al caso en concreto, remite a la Administración Local de Recaudación del Servicio de Administración Tributaria, del domicilio a que corresponda las liquidaciones, para que se exija el pago mediante el procedimiento administrativo de ejecución, como se señaló anteriormente.

3.4.5 NOTIFICACIÓN.

Durante el tiempo en que se lleva a cabo la revisión fiscal de gabinete, en el mejor de sus casos, implica más de un año, durante este periodo se inician diversas actuaciones y se pone en marcha el funcionamiento de la infraestructura material y humana por parte de la autoridad fiscalizadora, la cual culmina en la determinación de un crédito fiscal, el cual nace a la vida jurídica, cuando el oficio de determinación se da a conocer al contribuyente, para que este surta sus efectos legales, la forma en que se da este supuesto jurídico, dentro de un marco apegado a derecho, es mediante la notificación, de la cual se dará un a breve reseña.

El diccionario de derecho del maestro De Pina Vara, conceptualiza la notificación de la siguiente manera: "Acto mediante el cual con las formalidades legales preestablecidas se hace saber una resolución a la persona a la que se reconoce como interesada en su conocimiento o se le requiere para que cumpla un acto procesal."

Esta definición tiene dos elementos, el primero de ellos es el que se refiere a que está revestida de formalidades preestablecidas, luego entonces están deben observarse por quien realice el procedimiento de notificación, y el segundo, que debe entenderse con la persona que, se reconoce como interesada de conocer el acto administrativo, destacamos esta situación en virtud de que estos dos elementos estarán presentes en los tipos de notificación previstos en el Código Fiscal de la Federación.

Diremos entonces, que la notificación es el acto administrativo que tiene por objeto dar a conocer a los interesados a quienes va dirigido, el contenido de una resolución administrativa, a efecto de que se haga sabedor de ella y en su caso, este en aptitud de inconformarse contra dicha resolución.

Por principios de cuenta, para que cualquier autoridad pueda ejercer un acto que afecte la esfera jurídica de las personas, deberá de establecerse en ley y practicarse por autoridad competente, que en lo particular, es la Unidad de Revisión y Liquidación Fiscal.

El reglamento interior de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, en su artículo 55, fracciones V y XI, es la que otorga a la mencionada Unidad, la facultad de notificar a los usuarios y contribuyentes las resoluciones que emita conforme a sus atribuciones; así como emitir y notificar los adeudos fiscales que tengan los usuarios y contribuyentes con la Comisión Nacional del Agua. Además de la fracción X del mismo artículo, da la atribución de expedir credenciales o constancias de identificación para notificadores designados a dicha tarea.

En lo referente a la legislación aplicable, el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, ordena los requisitos mínimos que deben reunir los actos administrativos que vayan a ser notificados; dichas formalidades esencialmente son las siguientes: constar por escrito, señalar la autoridad emisora, estar debidamente fundado y motivado, el objeto o propósito del que se trate el acto de molestia, contener la firma

autógrafa de la autoridad competente y emisora del acto así como el nombre y calidad de la persona a la que va dirigido.

En el artículo 134 del referido código establece las distintas formas de notificación que pueden ser utilizadas por las autoridades fiscales para dar cumplimiento a sus atribuciones las cuales son:

- a) Personalmente o por correo certificado;
- b) Por correo ordinario o por telegrama;
- c) Por estrados;
- d) Por edictos; y
- e) Por instructivo.

Estas deberán de cumplir con los requisitos establecidos a un marco legal y apegado a estricto derecho, de acuerdo a cada supuesto marcado y definido en el citado código.

No podemos pasar desapercibido que al llevar a cabo las notificaciones de los diversos oficios de requerimiento, de prórroga de la revisión fiscal, del oficio de observaciones, e incluso la propia liquidación, que se realizan dentro de la revisión fiscal, se deberá observar que la elaboración de las actas no contengan algún vicio en su contenido, como puede ser el no señalar la hora de la notificación, el domicilio correcto del contribuyente, la fecha de la notificación, por citar tan solo algunos ejemplos.

Atento a que la notificación dentro de la revisión fiscal es un elemento importante y trascendente, porque si se da el caso, de que no sea practicada de manera legal, es motivo para que los contribuyentes, acudan a los tribunales a reclamar vicios en el procedimiento, y si en su momento llega a obtener resultado favorable, mediante el recurso interpuesto, por existir algún vicio, dentro de la notificación, la consecuencia será en un sentido adverso a la autoridad emisora,

porque lo actuado por ella, quedara sin efectos, dejando el Estado de percibir dicha contribución.

Tomando en consideración este tipo de situaciones, el Estado implemento medidas de apremio para aquellos servidores públicos encargados de notificar, cualquiera de los oficios anteriormente referidos, las medidas de apremio se encuentran contempladas dentro del Código Fiscal de la Federación, en su artículo 138, el cual establece que "Cuando se deje sin efectos una notificación practicada ilegalmente, se impondrá al notificador una multa de diez veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal."

Esta sanción está encaminada a que los notificadores tomen conciencia de la trascendencia de su labor, por lo que debe de considerarse que las notificaciones deben de practicarse satisfaciendo las formalidades que para cada una de ellas se hayan establecido.

Es importante señalar que como único requisito que se incorpora en este supuesto, es que la notificación se haya dejado sin efectos, solo puede ocurrir este supuesto, al resolverse los medios de defensa en lo que se hubiere impugnado la legalidad de la misma .y estos resultaran adversos a la autoridad.

Este capítulo nos marca la esencia de la Revisión fiscal de Gabinete, instrumento al cual recurre la Unidad de Revisión y Liquidación Fiscal, para realizar las actividades encomendadas a su cargo, como la verificación de las obligaciones fiscales de los contribuyentes usuarios de aguas nacionales.

El fin primordial de este trabajo de tesis, es dar a conocer, el como realiza la autoridad fiscal sus funciones de determinación de créditos fiscales, por lo que en esencia se hacen de su conocimiento, para la debida defensa de sus intereses y derechos.

CAPÍTULO CUARTO.

PROBLEMÁTICA EN TORNO A LOS DERECHOS EN MATERIA DE AGUAS NACIONALES.

Una vez analizados los conceptos doctrinales y legales que motivan la presente investigación, efectuaremos un análisis de algunas de las problemáticas a las que se enfrentan los usuarios de aguas nacionales, así como las Autoridades Administrativas encargadas de la determinación y liquidación de créditos a cargo de los contribuyentes; al momento de aplicar las disposiciones de la Ley Federal de Derechos

Es importante señalar que algunas de las problemáticas, sólo tienen carácter administrativo, mientras que en otros casos, derivan de la inconstitucionalidad de los ordenamientos jurídicos que regulan la contribución que nos ocupa.

4.1 INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 222 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, VIGENTE EN EL EJERCICIO FISCAL DE 1998.

Por Decreto de fecha 13 de diciembre de 1997, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 29 del mismo mes y año, se reformaron diversas disposiciones fiscales aplicables durante el ejercicio fiscal de 1998, entre las cuales se reformó el artículo 222 de la Ley Federal de Derechos, estableciendo un gravamen a los contribuyentes obligados al pago de los derechos por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, con la aplicación de las cuotas contenidas en el artículo 223 del mismo ordenamiento, reducidas en un 90%, para el volumen de agua no explotada, usada o aprovechada, respecto del volumen de agua concesionada, asignada, autorizada o permitida, por el Gobierno Federal.

Ahora bien, tal y como ha sido expuesto en los capítulos que anteceden toda contribución debe apegarse a los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad tributaria imperados en el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna.

Para una mejor apreciación, resulta conveniente señalar lo que textualmente establece el numeral en cita:

“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:...

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

En los términos de dicho precepto constitucional, es claro que únicamente puede obligarse al particular a contribuir para los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Sin embargo, la forma de medir la proporcionalidad de un gravamen, varía dependiendo del tipo de contribución de que se trate, tal como quedó señalado en el capítulo Primero de la presente investigación. En el caso del derecho por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación, para determinar la forma en la que se tiene que medir la proporcionalidad del gravamen, es necesario atender a su naturaleza jurídica, es decir, deberá tenerse en cuenta que se trata de un derecho.

Por lo tanto, debemos remitirnos a lo establecido en el artículo 2º, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, el cual define a los derechos de la siguiente forma:

“ARTÍCULO 2.....

IV.- Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos

desconcentrados cuando, en este último caso se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. ...”

Con base en lo expuesto, los supuestos por los que un particular queda obligado al pago de derechos son:

- 1.- Por usar bienes del dominio público de la Nación; y
- 2.- Por recibir servicios públicos por parte del Estado.

En el caso que se analiza, conforme a lo dispuesto en el artículo 222 de la Ley Federal de Derechos, las personas físicas y morales están obligadas al pago del derecho por la explotación, uso o aprovechamiento de aguas nacionales por el volumen total consignado en el título de asignación, concesión, autorización o permiso, otorgado por el Gobierno Federal, o por la cantidad de agua que exploten, usen o aprovechen de hecho, es decir, cuando no cuenten con título de concesión, de acuerdo a la zona de disponibilidad de agua en que se efectúe su extracción, de conformidad con la división territorial contenida en el artículo 231 de la misma Ley.

Por lo anterior se concluye que para el ejercicio fiscal de 1998, se establecían dos gravámenes distintos para la causación de derechos por explotar aguas nacionales concesionadas, como a continuación se indica:

Por la explotación, uso o aprovechamiento de aguas nacionales, por el volumen consignado en el título de concesión, autorización o permiso, otorgado por el Gobierno Federal, de acuerdo a la zona de disponibilidad de agua en que se efectúe su extracción.

Por el volumen de agua concesionada no explotada, utilizada o aprovechada, al final del ejercicio, aplicando las cuotas que correspondan, según la zona de disponibilidad, reducidas en un 90%, siempre y cuando cuenten con medidor que contabilice el volumen de agua consumido.

Ahora bien, para ser acordes a la garantía de proporcionalidad tributaria, los derechos necesariamente deben estar fijados en función del costo-beneficio que implique para el particular el uso o aprovechamiento de los bienes que utiliza, en relación al costo que representa para el Estado la disposición de dichos bienes.

En efecto, para cumplir con el principio de proporcionalidad tributaria, lo que interesa para el caso de derechos, no es la capacidad económica del usuario, sino el costo que para el Estado representó la prestación del servicio o el beneficio del bien del dominio público de la Nación.

En este sentido, se debe gravar en mayor medida a quienes más se benefician del uso de los bienes nacionales, respecto de quienes obtengan un beneficio o aprovechamiento menor.

En el caso que nos ocupa, nos encontramos en presencia de derechos que se causan por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación, como es el agua, por lo que su adecuación al cumplimiento de la garantía de proporcionalidad tributaria, deberá medirse en función al beneficio obtenido. Por lo tanto, y como se mencionó en un principio, en los párrafos segundo y tercero, del artículo 222 de la Ley Federal de Derechos vigente durante el ejercicio fiscal de 1998, se advierte que las personas físicas o morales que usen o aprovechen aguas nacionales, quedarán obligados al pago del gravamen en función al volumen total consignado en el respectivo título de asignación, concesión, autorización o permiso, otorgado por el Gobierno Federal, independientemente de la cantidad que consuman realmente, es decir, del verdadero aprovechamiento que realicen de dicho bien del dominio público de la Nación.

Por lo anterior, la modificación al artículo 222 de la Ley Federal de Derechos para el ejercicio fiscal de 1998, violó las garantías anteriormente referidas, en agravio de los usuarios de aguas nacionales, en virtud de que no existía una relación directa entre el costo del servicio, o el uso del bien del Dominio público de la Nación y el monto de la cuota aplicable.

Lo anterior, toda vez que no existía contraprestación alguna, porque el Estado no estaba prestando servicio alguno, y además, no se está utilizando un bien del dominio público de la Nación, y por lo tanto, el particular no estaba obteniendo beneficio alguno que justificara el pago del tributo.

Asimismo, el citado artículo 222 de la Ley Federal de Derechos del ejercicio fiscal de 1998, también resultaba violatorio de la garantía de equidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución General.

En efecto tal y como se ha señalado anteriormente, los derechos tienen el carácter de contraprestaciones por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación o por recibir servicios por parte del Estado. Ahora bien, la legislación y la jurisprudencia son acordes en señalar que la equidad tributaria se traduce en la igualdad de trato de la ley a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias.

La equidad debe entenderse como la igualdad ante la misma ley tributaria, de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, como en el presente caso, deben recibir un trato igual las personas físicas y morales que usan, explotan o aprovechan aguas nacionales, debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la zona de disponibilidad, a que hace referencia el artículo 231 de la Ley Federal de Derechos.

Ahora bien, el artículo 222 de la Ley Federal de Derechos, vigente durante el ejercicio fiscal de 1998, en lo tocante a su segundo y tercer párrafo, no cumplían con los anteriores requisitos, pues en dicho precepto se establecía un gravamen para las personas físicas y morales que usaran, explotaran o aprovecharan aguas nacionales, ya sea de hecho o al amparo de un título de asignación, concesión, autorización o permiso otorgado por el Gobierno Federal, por lo tanto, la igualdad de circunstancias de los sujetos obligados consistía en el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, sin embargo la reforma al precepto legal en comento establecía un tratamiento desigual a dichos sujetos.

Lo anterior tiene relación con el punto que estamos tratando, en virtud de que la igualdad de circunstancias de los sujetos obligados consiste en el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, sin que afecte el supuesto de que unos cuenten con el título de asignación, concesión, autorización o permiso por parte del Estado, y otros no.

Esto es, el derecho por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación, se causa precisamente por utilizar dichos bienes, por lo que resulta claro que todas las personas que utilicen las aguas nacionales, deberán estar obligadas al pago del tributo en las mismas condiciones y bajo las mismas bases.

Por lo tanto, el artículo 222 vigente en el ejercicio fiscal de 1998, resultaba violatorio al principio de equidad tributaria consignado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, al establecer un trato desigual a los sujetos obligados a enterar los derechos por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, en virtud de gravar el no uso o aprovechamiento del volumen anual concesionado en el título respectivo. Es decir, los usuarios que no contaran con la concesión del Gobierno Federal, no tenían la obligación de enterar las cuotas reducidas en un 90% correspondiente al no uso de las aguas nacionales, con lo que se otorgaba un trato privilegiado para estos sujetos.

Lo anterior implicaba que mediante la disposición que nos ocupa, se otorgaba un trato distinto a los contribuyentes que se encontraban en igualdad de circunstancias, violando así la garantía de equidad tributaria.

En efecto, el hecho de que dos contribuyentes que hagan uso de las aguas nacionales, implica que se encuentren en las mismas circunstancias, sin embargo, inexplicablemente tendrían que realizar su pago anual de derechos federales de agua, con base en mecánicas distintas.

Ante la evidente inconstitucionalidad del precepto que nos ocupa, diversos contribuyentes obligados a pagar el derecho establecido por el no uso del agua dentro del sistema tributario que rige el pago anual de los derechos por explotación, uso o aprovechamiento de aguas nacionales, a que aludía en el artículo 222 de la Ley Federal de Derechos, interpusieron juicios de amparo en su contra.

Con motivo de la interposición de los juicios de amparo se pronunció la siguiente jurisprudencia:

“AGUAS NACIONALES. EL ARTÍCULO 222 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO, EN CUANTO ESTABLECE LA OBLIGACIÓN DE SU PAGO SOBRE EL VOLUMEN DE AGUA CONCESIONADA QUE NO ES EXPLOTADA, USADA O APROVECHADA, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. Los derechos por uso de bienes del dominio público de la nación constituyen una especie del género contribuciones que tienen su causa en un acto de permisión del Estado por el cual los particulares utilizan o aprovechan los referidos bienes, obteniendo así un beneficio específico, concreto e individualizado que justifica el pago del tributo. El cumplimiento del principio tributario de proporcionalidad tratándose de este tipo de derechos requiere, por tanto, del establecimiento de cuotas vinculadas con el

aprovechamiento por los usuarios de esos bienes, medido según unidades de consumo o utilización conforme a la naturaleza de tales bienes y al beneficio obtenido. El artículo 222 de la Ley Federal de Derechos, reformado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de veintinueve de diciembre de mil novecientos noventa y siete, en vigor durante mil novecientos noventa y ocho, establece la obligación de pago del derecho sobre agua por la explotación, uso o aprovechamiento de aguas nacionales sobre el volumen total consignado en el título de asignación, concesión, autorización o permiso otorgado por el Gobierno Federal, conforme a la zona de disponibilidad de agua en que se efectúe la extracción, autorizando a aplicar por el volumen de agua no explotada, utilizada o aprovechada, las cuotas previstas en el artículo 223 de la ley citada, que correspondan a las zonas de disponibilidad donde se ubique el aprovechamiento, reducidas en un 90%, siempre y cuando cuenten con medidor que contabilice el volumen de agua realmente explotada, usada o aprovechada. Así, el artículo 222 mencionado resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria al obligar a pagar el derecho sobre el volumen de agua no explotada, utilizada o aprovechada, pues ello se traduce en el pago del derecho sobre el uso de aguas nacionales, sin que se produzca el hecho que debe generar el derecho y que justifica su pago, como lo es la explotación, uso o aprovechamiento de las aguas referidas que reporte un beneficio concreto e individualizado al gobernado, es decir, se establece una carga tributaria que no se justifica al no producirse el hecho que debe generarla, a saber, la explotación, uso o aprovechamiento de un bien del dominio público y, asimismo, al no existir este hecho no es posible fijar cuotas para el pago del derecho, pues éstas deben relacionarse con el aprovechamiento real que del bien hace el particular, con el beneficio que debe obtener y con la naturaleza del bien utilizado, lo que en el caso no acontece en la medida que no hay explotación, uso o aprovechamiento de ningún bien del dominio público de la nación.”

Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XII, Septiembre de 2000 Tesis: P./J. 95/2000 Página: 5

Materia: Constitucional, Administrativa Jurisprudencia. Amparo en revisión 1780/99. Embotelladora Aguascalientes, S.A. de C.V. 4 de julio de 2000. Once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot. Amparo en revisión 1629/99. Embotelladora Metropolitana, S.A. de C.V. 4 de julio de 2000. Once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: José de Jesús Murrieta López. Amparo en revisión 1314/99. Embotelladora Gómez Palacio, S.A. de C.V. 4 de julio de 2000. Once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot. Amparo en revisión 1781/99. Reprocesadora Industrial, S.A. de C.V. 4 de julio de 2000. Once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu. Amparo en revisión 1702/99. Embotelladora La Favorita, S.A. de C.V. 4 de julio de 2000. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Gabriel Clemente Rodríguez. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy cinco de septiembre en curso, aprobó, con el número 95/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a cinco de septiembre de dos mil.

De la lectura de la jurisprudencia antes citada, así como de las consideraciones jurídicas antes vertidas, podemos concluir lo siguiente:

El cumplimiento del principio tributario de proporcionalidad, tratándose de los derechos por el uso de bienes del dominio público, requiere del establecimiento de un procedimiento para calcular su base, y de cuotas que se encuentren directamente relacionadas con el aprovechamiento que los usuarios realicen de esos bienes, medida según unidades de consumo o utilización conforme a la naturaleza de tales bienes y conforme al beneficio obtenido.

No obstante lo anterior, a través de la reforma del artículo 222 de la Ley Federal de Derechos, vigente durante el ejercicio fiscal de 1998, se estableció un sistema para la determinación de los derechos por el uso de aguas nacionales, que radica en considerar dos diversas bases, la primera consiste en la cantidad de agua

que realmente hayan utilizado, a la cual aplicarán las cuotas establecidas en el artículo 223 de la Ley Federal de Derechos; y una segunda base, consistente en el vital líquido que se tenía derecho a utilizar, conforme al volumen consignado en el correspondiente título administrativo, pero que no se utilizó y como cuotas aplicables a esa base las previstas en el diverso 223, reducidas en un 90%.

Por lo tanto, el precepto legal reclamado, en cuanto a su segundo y tercer párrafo, viola el principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que para la causación de los derechos por uso de bienes del dominio público de la Nación debe existir, con motivo de un acto de permisión del Estado, un uso o aprovechamiento de esos bienes que reporta un beneficio concreto e individualizado al particular, no se genera ni justifica el pago del derecho cuando no se da tal uso o aprovechamiento y, por ello, resulta inconstitucional el establecimiento de este tipo de derechos sobre un volumen de agua que no es explotada, utilizada o aprovechada por el gobernado, aún cuando se haya tenido autorización o permiso para explotarla o usarla, de tal suerte que la mera posibilidad de hacer la explotación o utilización derivado del título de asignación, concesión, permiso o autorización, así como los gastos que el Estado tenga que erogar para asegurar el abasto del líquido vital, constituye un aspecto ajeno a la generación del derecho por el uso o aprovechamiento de las aguas nacionales y a la determinación de las cuotas que por este derecho deben cubrirse, en la medida que en el caso no se trata de derechos por el otorgamiento de la concesión, permiso o autorización aludidas, ni por ningún otro que preste el Estado, sino por el uso real y efectivo de un bien del dominio público de la Nación que reporta un beneficio concreto e individualizado al gobernado.

4.2 INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO VIGÉSIMO, FRACCIÓN V, DE LAS DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS.

Por Decreto de fecha 7 de diciembre de 1995, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 15 del mismo mes y año, se reformaron diversas disposiciones fiscales vigentes a partir del ejercicio fiscal de 1996, entre las cuales se encuentra la Ley Federal de Derechos. Ahora bien, dicho ordenamiento legal estableció en su

artículo vigésimo, fracción V, de las disposiciones transitorias aplicables durante el ejercicio fiscal citado, una exención parcial al señalar que sólo pagarían el 80% de los derechos por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, los contribuyentes que utilizaran el vital líquido en la industria de la celulosa y el papel, siempre y cuando se encontraran en las zonas de disponibilidad 7, 8 y 9 a que se refiere el artículo 231 de la citada Ley Federal de Derechos.

El artículo vigésimo, fracción V, de las disposiciones transitorias aplicables durante el ejercicio fiscal 1996, de la Ley Federal de Derechos, establece una exención parcial, siempre y cuando se de la realización de los siguientes supuestos:

Uso o aprovechamiento de aguas nacionales.

Que los contribuyentes utilicen el vital líquido en la industria de la celulosa y el papel.

Que los sujetos pasivos de la relación tributaria se encuentren ubicados en las zonas de disponibilidad 7, 8, y 9, del artículo 231 de la Ley Federal de Derechos.

Es decir, para que encuadre la conducta del sujeto pasivo de la relación tributaria, en el supuesto normativo, y se produzca el hecho generador del acto que se reclama como inconstitucional, debe existir el uso o aprovechamiento de las aguas nacionales, que se utilicen en la industria de la celulosa y el papel, y que se encuentren ubicados en las zonas de disponibilidad 7, 8 y 9, del artículo 231 de la Ley Federal de Derechos.

Al respecto es de señalar lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha concluido, respecto a la equidad tributaria, en las tesis jurisprudenciales sustentadas por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicadas en el Semanario Judicial de la Federación, en su Gaceta Novena Época, Tomo V, junio de 1997, páginas 43 y 36, que respectivamente dicen:

"EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. No implica la necesidad de que los sujetos se encuentren en todo momento y ante cualquier circunstancia en condiciones de absoluta igualdad, sino que sin perjuicio del deber de los poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, a los derechos de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación, de hecho por que la igualdad a que se refiere al artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y a la aplicación de la ley, de lo anterior, derivan los siguientes elementos objetivos que permiten delimitar el principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone la violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resulta de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional."

"EQUIDAD TRIBUTARIA IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.- El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna, por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que con carácter general los poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren

en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste en evitar que existan normas que llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad, al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas o bien, propicien efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares lo que se traduce en desigualdad jurídica.”

En este orden de ideas, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la equidad tributaria, consiste en la igualdad ante la misma ley de todos los sujetos pasivos de una misma contribución, los que en esas circunstancias deben recibir un tratamiento idéntico, en lo concerniente de la hipótesis de causación; sin embargo, cabe precisar que este principio de igualdad establecido en la Constitución, no consiste en consagrar un sistema determinado en materia tributaria, ni una regla por la cual todos los habitantes de la República Mexicana deban contribuir con una cuota igual al erario público, sino que tiende a que sólo en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes, así como las obligaciones accesorias.

En atención a lo anterior, y a la consideración que sobre la equidad tributaria en materia de derechos federales, fue expuesta en el capítulo segundo de la presente tesis de grado, podemos concluir que el artículo vigésimo, fracción V, de las disposiciones transitorias aplicables durante el ejercicio fiscal citado, es una exención parcial, al señalar que sólo pagarían el 80% de los derechos por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, es inconstitucional, al violar dicho principio, ya que para una misma situación jurídica (explotación de aguas nacionales), existían diferentes métodos para efectuar el cálculo del derecho a cargo de los contribuyentes que utilizaran el vital líquido en la industria de la celulosa y el papel; tal como se detallará a continuación.

El artículo 231 de la Ley Federal de Derechos establece las 9 zonas de disponibilidad del país, que el legislativo consideró para efecto del cálculo del derecho por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, atendiendo a la abundancia o escasez del vital líquido; ahora bien la inconstitucionalidad de la disposición transitoria que nos ocupa, radica en que dicho precepto otorga una exención de un 20% de los derechos, exclusivamente a papeleras ubicadas en las zonas de disponibilidad 7, 8 y 9, lo que las coloca en ventaja en relación con las empresas del mismo giro ubicadas en otras zonas de disponibilidad; distorsionando el marco de la libre competencia entre empresas, dedicadas al mismo giro mercantil, pudiendo presentarse en cuanto a negociaciones domiciliadas en Estados de la República o Municipios colindantes.

Con motivo de esta violación evidente, al principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31 fracción IV Constitucional, diversas empresas dedicadas a la industria de la celulosa y el papel, interpusieron juicios de garantías en su contra, concediéndoles el amparo y protección de la justicia de la Unión, por lo que hace a la exención parcial, contenida en las disposiciones transitorias de la Ley Federal de Derechos para 1996.

La inconstitucionalidad del referido artículo, ha quedado asentada en las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; quien se ha pronunciado al respecto, de la siguiente manera:

“AGUAS NACIONALES EXTRAÍDAS DEL SUBSUELO. EL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO, FRACCIÓN IX, DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA A LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, QUE PREVÉ LA EXENCIÓN PARCIAL DEL DERECHO POR EL USO O APROVECHAMIENTO DE AQUÉLLAS, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE). Si se toma en consideración que conforme al contenido del citado artículo, se advierte que para los efectos de la exención parcial de las cuotas establecidas en la ley para calcular el pago del derecho por el uso, aprovechamiento o explotación de aguas nacionales extraídas del subsuelo durante el ejercicio fiscal del dos mil, el legislador clasificó a los sujetos del tributo (personas morales) atendiendo al giro al que se dedican, de tal suerte que para todas las empresas del ramo de la industria azucarera autorizó una reducción parcial del cincuenta por ciento de la cuota que les corresponde conforme a lo previsto en el artículo 223, apartado A, del citado ordenamiento legal (fracción VIII); mientras que respecto de las empresas que se dedican a la industria de la celulosa y el papel (fracción IX) autorizó una reducción o exención parcial del veinte por ciento de las referidas cuotas, pero únicamente a aquellas que se encuentran en las zonas de disponibilidad 7, 8 y 9, así como las que hayan sido reclasificadas de la zona de disponibilidad 6 a la 5, en términos de lo dispuesto en la fracción IX del referido artículo transitorio, resulta inconcuso que esta fracción es violatoria de la garantía de equidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así, porque sin existir justificación, beneficia sólo a algunas de las empresas que se dedican a la industria de la celulosa y el papel y no a todas, como se prevé en la diversa fracción VIII del artículo transitorio impugnado, respecto de las empresas que se dedican a la industria azucarera, lo que se traduce en un trato desigual a los contribuyentes que se

encuentran en un mismo supuesto de causación. Ahora bien, no es óbice a la anterior consideración, el hecho de que el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, haya determinado que el establecimiento de diversas cuotas por el uso o aprovechamiento de las aguas nacionales atendiendo a la zona de disponibilidad en que se efectúa la extracción, respeta el principio de equidad tributaria, como se advierte del contenido de la jurisprudencia P./J. 82/97, publicada en la página 138 del Tomo VI, correspondiente al mes de octubre de mil novecientos noventa y siete, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, de rubro: "AGUAS NACIONALES. EL APARTADO A DEL ARTÍCULO 223 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS QUE ESTABLECE DIVERSAS CUOTAS POR EL USO O APROVECHAMIENTO DE AQUÉLLAS, RESPETA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE 1996)."; en virtud de que en la hipótesis de que se trata, la inequidad de la norma surge por el trato desigual que se da a las empresas que se dedican a un mismo giro, beneficiando sólo a algunas con una exención o reducción parcial del tributo, mas no así por la variación en el monto de las cuotas del referido derecho, las cuales son aplicables a todos los sujetos del tributo y no a una categoría específica, es decir, en el caso no se cuestiona el establecimiento de distintas zonas de disponibilidad ni de diversas cuotas para la determinación del derecho por el uso o aprovechamiento de las aguas nacionales extraídas del subsuelo, sino el otorgamiento de una exención o reducción parcial de dicho tributo sólo a algunos sujetos que pertenecen a una categoría específica de contribuyentes; sin que pueda estimarse que las causas que justifican el establecimiento de diversas cuotas para la determinación de ese derecho, sean aplicables para justificar la exención que se impugna, pues finalmente todas esas causas extra fiscales, ya fueron tomadas en consideración por el legislador al establecer cuotas diferentes atendiendo a la zona de disponibilidad en que se extrae el vital líquido."

Novena Época Instancia: Segunda Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XIII, Junio de 2001 Tesis: 2a. LXXIV/2001 Página: 295 Materia: Constitucional, Administrativa Tesis aislada.

Amparo en revisión 1227/2000. Empaques de Cartón United, S.A. de C.V. 23 de febrero de 2001. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero.

Por lo anterior, podemos concluir que la exención parcial concedida a las papeleras que se encuentran en las zonas 7, 8 y 9, es inconstitucional, por dar un trato diferente a empresas iguales, esto es, dedicadas como ella a la misma rama industrial, (papeleras); en efecto, la fracción V, del Artículo Vigésimo transitorio transgrede el principio de equidad tributaria, consagrado en el artículo 31 fracción IV Constitucional, en virtud de que teniendo estas empresas el mismo giro industrial de papeleras y no presentarse entre ellas, ninguna situación de diferenciación como contribuyentes, o por su beneficio a la economía o bien una justificación social que pudiera fundar un trato privilegiado de exención sólo para unas, las colocadas en las zonas de disponibilidad 7, 8 y 9, y no para todas las empresas de ese giro, que no obstante ser igualmente sujetos del derecho por uso o aprovechamiento de bienes nacionales, a unas se les beneficia con la exención y a otras no, sin que pueda argumentarse como justificación el hecho de que se encuentran en diferentes zonas de disponibilidad, toda vez que la extracción del volumen del agua y la obligación del pago del derecho correspondiente, es la misma, y la ubicación que se tienen da lugar a una tarifa diferente, pero no justifica su exención, lo que obliga a concluir que dicha exención introduce dentro del sistema del tributo un trato desigual a iguales, lo que resulta violatorio del principio de equidad consagrado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución.

4.3 CONSIDERACIONES FINALES

Una vez establecido un marco teórico jurídico, tanto de las contribuciones denominadas derechos referentes a, las aguas nacionales, y una vez analizada la problemática de la liquidación, cobro, y autodeterminación de las contribuciones por uso o aprovechamiento de aguas nacionales, es prudente señalar las siguientes consideraciones finales:

La imposición de un tributo que incumpla con los principios de legalidad, equidad, proporcionalidad, destino al gasto público, sería violatorio de las garantías individuales en materia tributaria.

Por lo tanto, resulta evidente el ejercicio inconstitucional de las facultades tributarias contempladas en la carta magna, a favor del poder legislativo, toda vez que en el derecho por el uso, goce o aprovechamiento de aguas nacionales, no se respetan las garantías constitucionales de legalidad, equidad y proporcionalidad tributaria.

La continua violación de los preceptos constitucionales en esta materia, ocasiona perjuicios tanto a los particulares, como al Estado, al primero por violar sus garantías individuales, afectando tanto su esfera jurídica, como económica y al segundo, ocasionando una incertidumbre en la recaudación del ingreso por dicho concepto.

La complejidad en la determinación de la contribución, complica aún más la correcta recaudación del tributo, toda vez que desalienta su pago y dificulta la actividad de la autoridad para su recaudación.

La regulación jurídica de las aguas nacionales en materia tributaria, requiere una modificación por parte del legislativo, con el objeto de que dichos ordenamientos se sujeten a los principios constitucionales contenidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para procurar la preservación de la cantidad y calidad del recurso hidráulico y lograr su desarrollo integral sustentable.

CONCLUSIONES

PRIMERA: La protección, mejoramiento y conservación de las aguas nacionales, es necesaria para contribuir a la sustentabilidad del recurso hidráulico; siendo una prioridad de la Nación; y que el Gobierno Federal reconoce como una cuestión prioritaria y urgente, al tratar de concienciar a los usuarios de aguas nacionales, sobre el valor económico del agua, para que asuman su responsabilidad en el cuidado y preservación del recurso, así como generar nuevas actitudes y acciones para su aprovechamiento y pago justo.

SEGUNDA: El Estado como un ente jurídico, encargado de la satisfacción de las necesidades de los individuos que lo integran, cuenta con la facultad de imponer a sus gobernados el establecimiento y posterior cobro de las contribuciones suficientes, para cubrir el gasto público; dicha facultad es conocida como Potestad Tributaria.

TERCERA: Las contribuciones como uno de los medios más importantes de obtención de ingresos, vincula a los particulares de manera directa e individualizada con el Estado, cuya finalidad primordial es la obtención de una prestación pecuniaria, destinada a cubrir los gastos públicos.

CUARTO: Las contribuciones con un mismo origen y finalidad tienen características diferentes, es por ello, que el legislador ha contemplado en la legislación mexicana, cuatro contribuciones siendo éstas los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social.

QUINTA: Las contribuciones que se pueden cobrar a los particulares en sus diversos supuestos, deberán sujetarse a los principios tributarios imperados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a través del artículo 31 fracción IV, y deberán de ser impuestos por el Congreso de la Unión en términos de

lo dispuesto por los artículos 73 fracciones VII y XXIX y 74 fracción IV, de la Carta Magna.

SEXTA: Las contribuciones impuestas por el Estado, deberán estar legalmente ordenadas, teniendo su origen en un acto legislativo formal y materialmente hablando se sujetaran a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público.

SÉPTIMA: El Código Fiscal de la Federación y la Ley Federal de Derechos regulan lo que habrá de entenderse por derechos, siendo éstos las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado, en sus funciones de derecho público; excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados, en este último caso, se trata de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos, las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados, por prestar servicios exclusivos del Estado.

OCTAVA: El Estado con la finalidad de garantizar, el que los contribuyentes efectúen el pago de los tributos, se encuentra facultado para revisar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo, a través de las revisiones de estados financieros, revisiones fiscales de gabinete, auditorias y compulsas.

NOVENA: La Comisión Nacional del Agua es un órgano desconcentrado de la Secretaría del Medio Ambiente y Recursos Naturales, que por conducto de la Unidad de Revisión y Liquidación Fiscal, tiene entre otras facultades, la determinación, liquidación y cobro de los derechos por el uso, goce o aprovechamiento de aguas nacionales y sus bienes públicos inherentes.

DÉCIMA: La Unidad de Revisión y Liquidación Fiscal, de la Comisión Nacional del Agua, practica revisiones fiscales de gabinete, para verificar el cumplimiento de las

obligaciones fiscales de los usuarios de aguas nacionales y sus bienes públicos inherentes, y sujeta su actuación a lo dispuesto por la Ley Federal de Derechos, el Código Fiscal de la Federación, a la Ley de Aguas Nacionales y su Reglamento y el Reglamento Interior de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, es importante señalar que la Ley de Aguas Nacionales sufrió reformas en el año de 2004, a raíz de ello el Reglamento Interior de La Secretaria del Medio Ambiente y Recursos Naturales deberá de sufrir reformas importantes para realizar las tareas encomendadas a la Comisión Nacional del Agua, y se varan alteradas las funciones de la Unidad de Revisión y Liquidación Fiscal, se hace mención que a la fecha del término del presente trabajo, no se tiene conocimiento de la publicación del Reglamento mencionado.

DECIMOPRIMERA: Las contribuciones por el uso, goce o aprovechamiento de aguas nacionales, presenta problemas importantes en su estructura jurídica, toda vez que en algún momento, dichas disposiciones violan el principio de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria.

DECIMOSEGUNDA: Las consecuencias jurídicas de la ineficiente redacción de las normas tributarias relativas al uso o aprovechamiento de aguas nacionales, le impide a la Comisión Nacional del Agua por conducto de la Unidad de Revisión y Liquidación Fiscal, generar una presencia fiscal en el país y con ello coadyuvar con la implantación de una cultura del pago del agua.

DECIMOTERCERA: En vista de las inconsistencias jurídicas de los ordenamientos jurídicos, relativos al derecho por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, hacen necesaria la actualización del marco jurídico a efecto de que las normas cumplan con los principios constitucionales en materia tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

- ARRIOJA VIZCAINO Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, 1982.
- SÁNCHEZ HERNÁNDEZ Mayolo, *Derecho Tributario*, Cardenas Ed. y Distribuidor, México, 1988.
- QUINTANA VALTIERRA Jesus Y ROJAS YAÑEZ Jorge, *Derecho Tributario Mexicano*, México 1997.
- ACOSTA ROMERO, Miguel. *Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa, S.A. México, 1992.
- BIELSA, Rafael. *Principios de Derecho Administrativo*, 3ª Ed., Palma, Buenos Aires. 1966.
- BRISEÑO SIERRA, Humberto. *Derecho Procesal Fiscal, El Régimen Federal Mexicano*, Primera Edición,
- BURGOA, Ignacio. *Las Garantías Individuales*, Ed., Porrúa, S.A. México, 1991.
- DE LA GARZA, Sergio. *Derecho Financiero Mexicano*, 14 Ed., Porrúa, S.A. México, 1979.
- DE PINA VARA, Rafael., *Diccionario de Derecho*, Ed. Porrúa S.A., México, 1992.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luís Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Ed., Limusa, S.A. de C.V. México, 1996.
- ENCICLOPEDIA JURÍDICA AMEBA, Ed, Bibliográfica Argentina, Buenos Aires Argentina 1964.
- FLORES ZAVALA, Ernesto., *Finanzas Públicas Mexicanas.*, Ed. Porrúa, S.A. México, 1993.
- FRAGA, Gabino., *Derecho Administrativo.*, Ed Porrúa, S.A. México, 1988.
- GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel., *Teoría de la Infracción Fiscal, Derecho Fiscal Penal*. Ed. Cárdenas, México, 1982.
- GARCÍA MAYNEZ, Eduardo., *Introducción al Estudio del Derecho*, Ed. Porrúa S.A., México, 1980.
- GRAN DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO ILUSTRADO. *Selecciones del Readers Digest México*, S.A. DE C.V. 1972. Tomo V. Enciclopedia Salvat, Salvat Editores, S.A. Barcelon España. 1976.

- INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. "Diccionario Jurídico Mexicano".
Tomo I-O 2a Ed. Revisada y Aumentada, Ed. Porrúa, S.A. U.N.A.M. México,
1988.
- LOMELÍ CERESO, Margarita., Derecho Fiscal Represivo, Ed. Porrúa, S.A. 1979 17a.
Edición.
- NUEVA ENCICLOPEDIA JURÍDICA., Ed. Francisco Seix, S.A. Barcelona., 1991.
Dirigida por Buenaventura Pellisé Prats, Iniciada por Carlos E. Mascareño,
Tomo XVI
- MARGADANT S., Guillermo., Derecho Privado Romano, Ed. Esfinge, S.A. 1988.
- MARGAIN MANATOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario, Ed.
Porrúa, S.A. México, 1981.
- MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis., Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Ecasa S.A., Sexta
Reimpresión, México, 1984.
- OVILLA MANDUJANO, Manuel, Teoría del Derecho, 8a. Ed. México, 1990.
- QUINTANA VALTIERRA, Jesús Y ROJAS YAÑEZ, Jorge., Derecho Tributario
Mexicano, Ed. Trillas, México, 1987.
- SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo., Derecho Tributario, Ed. Cárdenas Ed. y
Distribuidor. 2a Ed. 1988.

LEGISLACIÓN APLICABLE

- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Ed. Sista,
México, D.F. 2005.
- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Multi Agenda Fiscal 2005, Ediciones
Fiscales ISEF, S.A.
- LEY DE AGUAS NACIONALES Y SU REGLAMENTO, Comisión Nacional del Agua,
Edición 2004.
- LEY FEDERAL DE DERECHOS (disposiciones Aplicables en Materia de Derechos
de Aguas Nacionales), Comisión Nacional del Agua, Edición 2005.
- REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DEL MEDIO AMBIENTE Y
RECURSOS NATURALES, Publicado en el D. O. F. el 4 de Junio de 2001.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO PRIMERO.....	1
CONCEPTOS GENERALES.....	1
1.1 EL AGUA.....	2
1.1.1 CICLOS NATURALES DEL AGUA.....	3
1.1.2 USOS DEL AGUA.....	4
1.1.3 CONCEPTO DE AGUAS NACIONALES.....	6
1.2 POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO.....	7
1.3 FACULTAD DE VERIFICACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES.....	9
1.3.1 DICTAMEN CONTABLE.....	11
1.3.2 COMPULSA.....	12
1.3.3 VISITA DOMICILIARIA.....	13
1.3.4 REVISIÓN DE GABINETE.....	16
1.3.5 PREAUDITORIA.....	16
1.4 CONTRIBUCIONES PREVISTAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	17
1.4.1 IMPUESTOS.....	20
1.4.2 CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.....	22
1.4.3 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.....	22
1.4.4 DERECHOS.....	23
1.4.4.1 CONCEPTOS DOCTRINARIOS.....	23
1.4.4.2 CARACTERÍSTICAS.....	25
1.4.4.3 CRITERIOS JUDICIALES.....	26
1.5 DERECHOS EN MATERIA DE AGUAS NACIONALES.....	27
1.5.1 CAUSACIÓN.....	27
1.5.2 DETERMINACIÓN.....	29
CAPÍTULO SEGUNDO.....	34
MARCO NORMATIVO APLICABLE A LOS DERECHOS POR USO O APROVECHAMIENTO DE AGUAS NACIONALES.....	34
2.1 CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.....	35
2.1.1 ARTÍCULO 27.....	35
2.1.2 ARTÍCULO 28.....	37
2.1.3 ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV.....	38
2.1.3.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD.....	39
2.1.3.2 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.....	40
2.1.3.3 PRINCIPIO DE EQUIDAD.....	42
2.1.3.4 PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO.....	42
2.1.4 ARTÍCULO 73, FRACCIONES VII y XXIX.....	44
2.1.5 ARTÍCULO 74, FRACCIÓN IV.....	45
2.2 LEY DE AGUAS NACIONALES.....	46
2.3 LEY FEDERAL DE DERECHOS.....	46
2.4 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	50
CAPÍTULO TERCERO.....	51
FACULTADES FISCALES DE LA COMISIÓN NACIONAL DEL AGUA.....	51

3.1 LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL.....	52
3.2 REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE MEDIO AMBIENTE Y RECURSOS NATURALES.	54
3.2.1 ARTÍCULO 55 DE DICHO REGLAMENTO.	56
3.3 LA UNIDAD DE REVISIÓN Y LIQUIDACIÓN FISCAL.	59
3.4 LA REVISIÓN FISCAL DE GABINETE.	66
3.4.1 REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN.	74
3.4.2 OFICIO DE OBSERVACIONES.	75
3.4.3 OFICIO DE CONCLUSIÓN.....	79
3.4.5 NOTIFICACIÓN.	84
CAPÍTULO CUARTO.....	88
PROBLEMÁTICA EN TORNO A LOS DERECHOS EN MATERIA DE AGUAS NACIONALES.	88
4.1 INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 222 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, VIGENTE EN EL EJERCICIO FISCAL DE 1998.	89
4.2 INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO VIGÉSIMO, FRACCIÓN V, DE LAS DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS.	98
4.3 CONSIDERACIONES FINALES	105
CONCLUSIONES	107
BIBLIOGRAFÍA.....	110
ÍNDICE	112