

308409



UNIVERSIDAD LATINA, S.C.
INCORPORADA A LA U.N.A.M.

**"INSEGURIDAD JURÍDICA DEL DERECHO
INFORMÁTICO EN MATERIA FISCAL (FIRMA
ELECTRÓNICA AVANZADA) EN MÉXICO"**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
PRESENTA:
DANIEL TORRES GONZÁLEZ

ASESOR: LIC. ENRIQUE BRAVO REYES



MÉXICO, D.F.

2005

m351627



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

UNIVERSIDAD LATINA, S.C.

Distrito Federal a veinticuatro de junio de dos mil cinco

LIC. CARLOS E. CUENCA DARDÓN
RECTOR DE LA UNIVERSIDAD LATINA, S.C.
P R E S E N T E

AT'N: LIC. ARTURO BELMONT MARTÍNEZ
DIRECTOR TÉCNICO DE LA CARRERA DE
DERECHO DE LA UNIVERSIDAD LATINA, S.C.

Muy estimado Rector:

Lic. Enrique Bravo Reyes, catedrático de la Universidad Latina, S.C., en la carrera de Derecho a su digno cargo, hago de su conocimiento que el alumno Daniel Torres González con número de cuenta 97860739-3, ha concluido bajo la asesoría del suscrito la investigación de la Tesis Profesional titulada "INSEGURIDAD JURIDICA DEL DERECHO INFORMATICO EN MATERIA FISCAL (FIRMA ELECTRONICA AVANZADA) EN MÉXICO", que ha elaborado para ser admitida al Examen Profesional de la Licenciatura en Derecho y optar al título correspondiente.

Por lo anterior le manifiesto mi aprobación de la tesis señalada con anterioridad y así el alumno pueda continuar con los trámites siguientes para la titulación.

Sin otro asunto a tratar me despido de usted enviándole un cordial saludo.

ATENTAMENTE


LIC. ENRIQUE BRAVO REYES
CATEDRATICO DE LA LICENCIATURA EN DERECHO

México, D.F., a 22 de agosto del 2005

LIC. ARTURO BELMONT MARTINEZ
DIRECTOR TECNICO DE LA LICENCIATURA
EN DERECHO
P R E S E N T E.

Por este medio me dirijo a usted para informarle que el alumno **DANIEL TORRES GONZALEZ** con No. de cuenta 97860739-3, concluyó satisfactoriamente la investigación del trabajo de tesis profesional, que se titula **"INSEGURIDAD JURÍDICA DEL DERECHO INFORMÁTICO EN MATERIA FISCAL (FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA) EN MÉXICO"** la cual elaboró con el objeto de poder sustentar el examen profesional que la acredite como Licenciado en Derecho, misma que recibí con fecha 11 de agosto del 2005 para dictaminarla en 2ª Revisión.

El tema aludido es de actualidad y trascendencia, puesto que en él se analizan las consecuencias jurídicas de la figura tratada en la tesis, por tal motivo el trabajo que presenta el sustentante reúne los requisitos de fondo y forma establecidos por la máxima casa de estudios, por lo tanto, no tengo objeción alguna en aprobar éste trabajo, ya que cubre las expectativas de una obra digna de una tesis profesional.

A T E N T A M E N T E



LIC. JESÚS MEDINA FRANCO
CATEDRÁTICO DE LA LICENCIATURA EN DERECHO

GRACIAS

A MI PADRE CELESTIAL

Gracias doy a Jehová por medio de nuestro señor Jesucristo por haberme permitido estudiar una licenciatura, dándome la vida, la salud, la fortaleza, la sabiduría, la paciencia y sobretodo esto el apoyo y respaldo de su Espíritu Santo quien siempre me guió en todo el camino guardando mi vida y mis pasos para llegar a la meta alcanzada, enseñándome que "El principio de la sabiduría es el temor de Jehová".

A MI MADRE

MARIA DE LOURDES GONZALEZ RIVAS

Gracias por tu apoyo incondicional, por tu confianza en mi, por velar que nada me faltara, por tus sabios consejos, por haber hecho realidad mis proyectos y darme así las armas necesarias para enfrentar cualquier adversidad, dándome de esta forma el mejor regalo que me has obsequiado una preparación y formación profesional.

A MI PADRE

Gracias por el apoyo que me brindaste, por sus sabios consejos, por creer en mí dándome alientos para continuar superándome día con día siendo un ejemplo para mí y demostrándome con hechos que se pueden alcanzar las metas que uno se fije tomando en cuenta que es el estudio la base fundamental que me abrirá las puertas del éxito.

A MI ABUELITO

CAMILO GONZÁLEZ YLLESCAS

Por haberme cuidado como un HIJO guiándome en la vida como un PADRE, por los consejos que me enseñaste por la educación y los principios instruidos por su paciencia, su tiempo invertido que ahora da sus frutos y satisfacciones al verme ahora con una carrera profesional y como todo un hombre que puede valerse por sí mismo.

A MI HERMANA

BRENDA GUADALUPE TORRES GONZÁLEZ

Gracias por cuidar de mí, por escucharme y atenderme por comprenderme en momentos que lo necesite y por estar conmigo en momentos de triunfo al igual que en situaciones de turbulencia en mi vida.

A MI HERMANA

ELIZABETH PAGAZA GONZÁLEZ

Por apoyarme, comprenderme y cuidar de mí preocupándote en esas noches que llegaba tarde de la universidad y esperabas a que llegara o cuando caía enfermo estabas conmigo viendo que nada me faltara, por compartir conmigo los buenos y malos ratos de tu vida, así también te insto a que sigas la luz del conocimiento para estar preparada en la vida con una carrera profesional y puedas llegar a realizar todos tus objetivos.

A MI AMIGA

ROSA BELÉN FABIÁN

Gracias por el apoyo incondicional que me has brindado, por haber creído en mí dándome la confianza para luchar por mis sueños e ideales ofreciéndome tu hombro tanto en las buenas como en la angustia y la aflicción donde pueda apoyarme para seguir adelante y que otras personas no me brindaron.

A MI AMIGO

LIC ENRIQUE RODRÍGUEZ ROMAN

Es sorprendente encontrar hoy en día personas que se interesen en uno sin pedir a cambio algo, gracias Lic. Enrique por el apoyo que me has brindado, por preocuparte por mí, por hacerme ver las cosas como son sin falsedad ni hipocresía, por transmitir en mí el entusiasmo de prepararme cada día mas, por señalar mis errores pero así también como corregirlos.

A MI ASESOR

LIC. ENRIQUE BRAVO REYES

Por haber creído en el presente trabajo, aceptando así la enorme responsabilidad que implica llevarlo acabo, por su conocimiento, su experiencia capacidad preparación y profesionalismo aportado.

A MI HONORABLE SINODO

Por permitirme presentar el tema de actualidad y trascendencia ante su superior criterio.

A MIS MAESTROS

Por todas sus enseñanzas que aportaron para ir forjando un profesionalista, por su guianza su tolerancia y comprensión para transmitir su conocimiento de la materia.

A todos aquellos que me han apoyado y que son parte importante de mi vida y que han hecho posible todo esto.

INSEGURIDAD JURÍDICA DEL DERECHO INFORMÁTICO EN MATERIA FISCAL (FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA), EN MÉXICO

INTRODUCCIÓN

CAPITULO PRIMERO

ANTECEDENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO Y EVOLUCIÓN DE LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS

1.1 Origen del Derecho Tributario en el México Antiguo.....	1
1.1.1 Los Aztecas y el Impuesto.....	1
1.1.2 Hernán Cortes y los Impuestos.....	3
1.2 México Colonial.....	4
1.2.1 Los Impuestos en la Colonia.....	5
1.2.2 Los Impuestos Indirectos de la Colonia.....	5
1.2.3 La Estructura y Contabilidad de la Real Hacienda.....	6
1.2.4 La Administración de la Real Hacienda.....	9
1.3 México Independiente.....	13
1.3.1 Antonio López de Santa Anna y sus Decretos.....	19
1.3.2 El Porfiriato.....	24
1.3.3 La Revolución.....	28
1.4 México Moderno.....	30
1.5. Evolución de los Medios Electrónicos.....	36
1.5.1 La Maquina Analítica.....	37
1.6. Generaciones de la Computadora.....	39

1.6.1 Primera Generación.....	39
1.6.2 Segunda Generación.....	40
1.6.3 Tercera Generación.....	43
1.6.4 Cuarta Generación.....	44
1.6.5. Quinta Generación.....	46
1.7 Internet.....	48

CAPITULO SEGUNDO

CONCEPTOS GENERALES DEL DERECHO FISCAL

2.1 Definición de Derecho Fiscal.....	51
2.2 Fuentes Formales del Derecho Fiscal.....	51
2.2.1 La Ley.....	52
2.2.2 El Decreto Delegado.....	52
2.2.3 El Decreto Ley.....	53
2.2.4 El Reglamento.....	53
2.2.5 La Jurisprudencia.....	55
2.2.6 Las Circulares.....	57
2.2.7 Los Tratados Internacionales.....	58
2.2.8 Los Principios Generales del Derecho.....	58
2.3. Elementos Personales del Derecho Fiscal.....	59
2.3.1 Sujeto Activo.....	59
2.3.2 Sujeto Pasivo.....	65

2.3.3 Clasificación del Sujeto Pasivo.....	67
2.3.4 Vinculación del Sujeto Pasivo.....	70
2.4. Obligación Fiscal.....	72
2.4.1 Nacimiento de la Obligación Fiscal.....	73
2.4.2 Determinación de la Obligación Fiscal.....	74
2.4.3 Extinción de la Obligación Fiscal.....	75
2.5 Contribuciones.....	84
2.5.1 Concepto de Contribuciones.....	84
2.5.2 Clasificación de las Contribuciones.....	85
2.5.3 Clasificación de los Impuestos.....	89
2.6 Órgano encargado de la Recaudación Tributaria	89
2.6.1 Servicio de Administración Tributaria.....	91
2.6.2 Naturaleza Jurídica del Servicio de Administración Tributaria.....	92
2.6.3 Estructura del Servicio de Administración Tributaria.....	92
2.6.4 Atribuciones del Servicio de Administración Tributaria.....	93

CAPÍTULO TERCERO

MEDIOS ELECTRÓNICOS: UNA NUEVA FORMA DE PRESENTAR IMPUESTOS (FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA)

3.1 Definición de Firma Electrónica Avanzada o Fiable.....	96
3.1.1 Tramitación para obtener la Firma Electrónica Avanzada.....	97
3.1.2 Certificado Electrónico.....	104
3.1.3 Función de un Certificado Electrónico.....	104

3.1.4 Contenido del Certificado Electrónico.....	106
3.1-5 Vigencia del Certificado Electrónico.....	107
3.1.6 Casos en que los Certificados Electrónicos quedan sin efectos	108
3.2 Documentos Digitales.....	113
3.2.1 Presentación de Declaración Anual.....	115
3.2.2 Pago de Contribuciones a través de Internet.....	117
3.2.3 Comprobantes Fiscales.....	118
3.2.4 Factura Electrónica.....	120
3.2.5 Presentación del Dictamen Fiscal.....	121

CAPÍTULO CUATRO

INSEGURIDAD JURÍDICA DEL DERECHO INFORMATICO EN MATERIA FISCAL (FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA), EN MEXICO

4.1 La Inseguridad Jurídica de la Firma Electrónica Avanzada.....	123
4.2 Suplantación de Identidad por medios Electrónicos.....	125
4.3 Divulgación de datos privados.....	126
4.4 Conductas Ilícitas Vigentes Aplicables.....	127
4.4.1 Daños de archivos almacenados en la computadora.....	132
4.4.2 Robo de Información.....	135
4.4.3 Sabotaje Informático.....	137
4.4.4 Fraude Informático.....	139
4.5 Indefensión de las Víctimas.....	140
4.5.1 Responsabilidad Penal.....	142

4.5.2 Impunidad de abusos y delitos Cibernéticos.....	144
4.5.3 Vacíos Penales.....	146
4.5.4 Dificultad de obtención de pruebas.....	148
4.5.5 La Firma Autógrafa.....	151
CONCLUSIONES.....	154
PROPUESTA.....	157
BIBLIOGRAFÍA.....	159

INTRODUCCIÓN

A través del tiempo la tecnología se ha ido multiplicando para dar mejor comodidad y forma de vida al individuo, por ello México no ha sido ajeno a esto a la adopción de los avances tecnológicos en informática, con los cuales surge una nueva forma de comunicación, de negocios y actos jurídicos, llamado mundo virtual, porque sin que las partes estén presentes físicamente, interactúan como si lo estuvieran creando las mismas consecuencias jurídicas.

En México se consideró conveniente adicionar un Capítulo específico denominado “De los Medios Electrónicos” al Código Fiscal de la Federación, donde se regula lo relativo a la utilización de documentos digitales para efectos fiscales, así como el uso de Firma Electrónica Avanzada (FEA) en sustitución de la firma autógrafa y sus efectos jurídicos todos ellos encaminados al control de los contribuyentes en todo lo relativo a la presentación de sus declaraciones fiscales, así también a la generalización de los trámites fiscales considerando lo último que con estos trámites agilizar y optimizar el servicio de trámites ante el Servicio de Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Así queda asentado que durante el año de 2004 el uso de la Firma Electrónica Avanzada será optativa para los contribuyentes pudiendo realizar dicho trámites para el ejercicio fiscal del mismo año, sin embargo, deberá seguir utilizando las firmas electrónicas que el Servicio de Administración Tributaria haya emitido o emita para la presentación de declaraciones, dictámenes etc; según sea el caso. De esta forma se establece que es optativo, pero se obliga al uso de dicha Firma Electrónica Avanzada cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, estos deberán ser digitales y contener una FEA.

Es así como México entra en los avances Informáticos en materia fiscal, sin embargo, el legislador solo contempló los beneficios que traerá esta reforma al Código Fiscal de la Federación olvidando las consecuencias jurídicas que atraerá y surgirán durante el tiempo, además, el legislador deja una puerta amplia para poder cometer delitos informáticos en esta

materia, dejando al sujeto pasivo desprotegido y que puede ser objeto de conductas ilícitas que aun en México no han sido tipificadas como tales, ya que el Código Penal Federal solo hace alusión de ciertas características de delincuentes informáticos, pero lo establece de manera general.

El hablar de una legislación para sancionar o tipificar conductas que aun no han sido plasmadas abre la posibilidad enorme de delinquir sin ser sancionados, tomando como base a los *hackers*, los cuales cuentan con herramientas para poder entrar a los sistemas computacionales sin ser detectados y hacer uso de la información que está en los sistemas computacionales almacenada, causando grandes daños a la computadora, tales como virus computacionales, acceso denegado entre otros considerando también las pérdidas patrimoniales que puede sufrir el contribuyente por la pérdida de archivos, robo, daño, suplantación de identidad, alteración de información informática entre otros delitos los que pueden ser objeto los que usen estos medios electrónicos en materia fiscal.

Así de este modo la problemática que se presenta en nuestro país es la inseguridad jurídica del contribuyente en el cumplimiento de su obligación fiscal al hacer uso de la Firma Electrónica Avanzada, el cual puede sufrir un menoscabo en su patrimonio sin poder castigar al que cometió esta conducta usando los medios electrónicos y éste pueda seguir delinquiendo sabiendo que no hay una legislación específica que trate de estas conductas ilícitas en los medios informáticos en materia fiscal.

En este rubro de la delincuencia todos los que usen estos medios electrónicos están propensos a ser objeto de este tipo de conductas ilícitas sin saber quién, en qué lugar y cómo se cometió, además de no tener la seguridad jurídica de quien envía el documento digital sin saber si es el auténtico dueño de la Firma Electrónica Avanzada y dejando en una incertidumbre al propietario de la FEA ya que el legislador le reconoce el mismo valor jurídico de una firma autógrafa.

ABREVIATURAS Y SIGLAS

HARDWARE Elementos Físicos de las computadoras, comprende todos aquellos elementos mecánicos y eléctricos

SOFTWARE Conjunto de instrucciones elaboradas con base a una secuencia lógica, tales como: programas generales

RED Conjunto de computadoras enlazadas entre si por un medio físico

SERVIDOR Computadora que provee un servicio de red

ARCHIVO Lugar dentro de la computadora donde se almacenan datos, programas o información

FEA Firma Electrónica Avanzada

CFF Código Fiscal de la Federación

RMF Resolución Miscelánea Fiscal

LOTCA Ley Orgánica del Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal

SAT Servicio de Administración Tributaria

SOLCEDI Solicitud de Certificado Digital

SIPRED Sistema de Presentación del Dictamen

SHCP Secretaria de Hacienda y Crédito Público

CAPITULO PRIMERO

ANTECEDENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO Y EVOLUCIÓN DE LO MEDIOS ELECTRÓNICOS

1.1 ORIGEN DEL DERECHO TRIBUTARIO EN EL MÉXICO ANTIGUO

Las primeras manifestaciones de tributación en México aparecen en los códices aztecas, en los cuales se registró que el rey de Azcapotzalco pedía como tributo a los aztecas, una balsa sembrada de flores y frutos, además una garza empollando sus huevos y al momento de recibirla ésta debería estar picando un cascarón; a cambio ellos recibirían beneficios en su comunidad. Asimismo los “tequiámatl” (papeles o registro de tributo), fue un género de esos códices, relacionado con la administración pública dentro del Imperio Mexica.

1.1.1 LOS AZTECAS Y EL IMPUESTO

El verbo tributar cobro tal importancia, que los Aztecas se organizaron para facilitar la recaudación, nombraron entonces a los “Calpixquis”, primeros recaudadores, quienes identificaban su función llevando una vara en una mano y un abanico en la otra. La recaudación de esos pueblos requería de “funcionarios” que llevaran un registro pormenorizado de los pueblos y ciudades tributarios, así como de la enumeración y valuación de las riquezas recibidas. La matricula de Tributos es uno de los documentos más importantes de los códices dedicados a la administración y a la Hacienda Publica. Había varios tipos de tributos que se daban según la ocasión, los había de guerra, religiosos, de tiempo, etc. Los tributos a que estaban obligados los pueblos sometidos a los Aztecas eran de dos tipos: 1) En especie o mercancía (impuestos según provincia, su población, riqueza e industria); 2) Tributos en servicio especiales que estaban obligados a prestar los vecinos de los pueblos sometidos¹.

¹ YAÑEZ RUIZ, Manuel. El Problema Fiscal en las Distintas Etapas de Nuestra Organización Política. Talleres de Impresión de estampillas y valores México, 1958. pp. 23 y 24.

Para los gobernantes aztecas, el tributo que se cobraba a las treinta y ocho provincias sometidas a Tenochtitlan tenia esencialmente tres fundamentos. El primero era el abasto de la gran urbe, que con sus doscientos habitantes provocaba una demanda enorme de granos y de telas así como de una serie diversa de materias primas. En segundo lugar se requería el tributo para sostener y enriquecer al propio emperador y a las clases nobles, que acumulaban grandes cantidades de bienes en sus palacios, una parte de los cuales era redistribuida en diversas formas. En tercer lugar, eran necesarios los tributos para la provisión de las fuerzas armadas controladas por la nobleza, las cuales eran la base del poder militar y político del régimen imperial Azteca.

Las treinta y ocho provincias mencionadas casi todas aportaban una gran diversidad de productos alimenticios a Tenochtitlan; maíz, frijol, chile, sal, miel, así como materias primas para la construcción y para la fabricación de artesanías, incluyendo madera, cal, algodón, cochinilla y plumas. Los productos elaborados incluían el papel, petates, jícaras, y carrizos de tabaco para fumar. También llegaba leña, copal, oro en tejuelos y en polvo, cobre, cacao y otros productos de valor².

Algunos investigadores han estimado la acumulación de cacao (que servia como dinero en el imperio azteca) en los almacenes del palacio real de Moctezuma, que alcanzo la increíble suma de 960 millones de almendras de cacao.

La recaudación era extensa y dependía de un complejo sistema de funcionarios que recogían los impuestos para el gobierno azteca. El sistema dependía de un funcionario local (tquitlahtoh) quien cobraba los bienes tributarios en especie, en el nivel local los famosos calpulli, desde donde se llevaban a los depósitos regionales. Allí, los funcionarios conocidos

² LEÓN PORTILLA, Miguel. De Teotihuacan a los Aztecas. Antología de Fuentes e Interpretaciones Históricas. UNAM, México 1983, pp. 397-403.

como calpixqueh los transferían al centro provincial (en general una ciudad), donde altos funcionarios imperiales supervisaban el registro completo para su envío a Tenochtitlan.

1.1.2 HERNÁN CORTÉS Y LOS IMPUESTOS

Cuando Hernán Cortes llegó a México, quedó sorprendido con la belleza y organización del pueblo Azteca, sin embargo, estuvo en desacuerdo con la forma en que cobraban los tributos. Quedando Hernán Cortes a la cabeza del pueblo Azteca, los tributos de flores y animales quedaron atrás, ahora los tributos consistían en alimentos, piedras y joyas. La Estructura fue remplazada por otra por el que cabría llamar sistema colonial del tributo indígena³.

Al “rescatar” las tierras en nombre del Rey de España, correspondió entonces, la quinta parte de los bienes, a la monarquía española: Quinto Real, el primer paso de Cortes fue elaborar una relación (primer documento fiscal), donde nombra a un Ministro, un Tesorero y varios Contadores encargados de la recaudación y custodia del Quinto Real.

A partir de la conquista, es sabido, por una parte, que los españoles utilizaron las viejas listas de tributarios aztecas, pero pronto establecieron sus propios registros de contribuyentes indígenas, la más famosa, la Matrícula de Tributos de 1540. Con el tiempo, la Corona española fue exigiendo que se pagara cada vez menos tributo en especie y más en dinero, en moneda de oro y plata. Ello se hizo factible después de 1550, al comenzar la gran expansión de la minería mexicana y el consiguiente aumento de la acuñación de monedas.

³ MIRANDA, José. El Tributo Indígena en la Nueva España Durante el Siglo XVI. El Colegio de México, 1980. pp.35 y 36.

1.2 MÉXICO COLONIAL

Establecida la colonia, los indígenas, pagaban sus impuestos también con trabajo en las minas, haciendas y granjas. En 1573 se implanta la alcabala (pago por pasar mercancía de un Estado a otro) y después el peaje (derecho de paso). Las principales fuentes de riqueza para el conquistador fueron las minas y sus productos, por lo que fue el ramo que más se atendió y se creó todo un sistema jurídico fiscal, con el objeto de obtener el máximo aprovechamiento de sus riquezas para el Estado⁴.

En el siglo XVII, la tasa del tributo era de aproximadamente dos pesos plata a pagarse anualmente por cada tributo, recayendo de manera fundamental sobre los campesinos indios que vivían y cultivaban su propia tierra, y solo de manera ocasional sobre campesinos que trabajaban en haciendas o en plantaciones. Los ingresos anuales generados de esta fuente fueron subiendo de manera notable, pasando de un promedio de 250,000 pesos en el siglo XVII y luego incrementándose sistemáticamente desde principios del siglo XVIII.

El incremento en la recaudación del tributo en los primeros tres cuartos del siglo XVIII reflejaba la recuperación y aumento de la población indígena en México en ese tiempo. Después del decenio de 1770, en cambio, los esfuerzos de los administradores borbones por sacar más contribuciones de los indios se enfrentarían con serios problemas, debido no solo a la crisis demográfica sino a la dificultad de modificar y homogenizar la recaudación de esta contribución antigua⁵.

⁴ YAÑEZ RUIZ, Manuel. op. cit. pp. 59-61

⁵ Marichal y D. Masrino: De Colonia a Nación, Impuestos y Política en México, El Colegio de México, 2001, pp. 61y 84

1.2.1 LOS IMPUESTOS EN LA COLONIA

Una segunda fuente tradicional de ingresos para la administración colonial provenía de la recaudación de impuestos mineros. El más importante de ellos era el diezmo minero, gravamen del 10% levantado sobre toda la producción de plata registrada en el virreinato, desde el siglo XVI, estas contribuciones recaían directamente sobre la producción minera, afectando la ganancia de los dueños de las minas. En esa época el quinto real representaba precisamente lo que su nombre indicaba, es decir, 20% del valor de las barras de plata, que cobraban los reales funcionarios cuando se enteraba a la Casa de Moneda para su amonedación. Posteriormente, sin embargo, se fueron reduciendo las tasas, y en el siglo XVIII la norma era que el impuesto minero era de 10% del valor de la plata extraída. Estos impuestos se cobraban alternativamente en las cajas de rescate en provincia, o en la Casa de Moneda en la ciudad de México, a donde se llevaba la plata para ser acuñada. La importancia de la Casa de Moneda en México para la historia económica mundial fue Humboldt en su visita a México en el año de 1803.

1.2.2 LOS IMPUESTOS INDIRECTOS DE LA COLONIA

Una tercer fuente de ingresos fue el impuesto sobre el comercio, los mas resaltantes son el alcabala y pulque, la alcabala termino de origen árabe, era un impuesto real que se cobraba por la vasta mayoría de las transacciones mercantiles, parecido al impuesto al valor agregado. En México continuo su cobranza durante toda la época colonial.

En la colonia se exceptuó del pago de la alcabala a indios, iglesia, monasterios y clérigos. También ciertos productos no pagaban el alcabala: maíz, grano y semilla vendidos en mercados y alhóndigas, pan cocido, caballos ensillados y frenados, y libros. La alcabala se estableció en la Nueva España por la Real Cédula del 1° de noviembre de 1571, las oficinas encargadas del cobro y recaudación fueron las aduanas y las subreceptorías.

A fines del siglo XVIII, alcabalas y pulques, conjuntamente producían el 24% del total de los ingresos netos del gobierno virreinal, el rendimiento de los impuestos sobre el comercio exterior aumentó en parte esto fue al aumento de la comercialización, así también como resultado de la creciente presión fiscal ejercida por los recaudadores.

1.2.3 LA ESTRUCTURA Y CONTABILIDAD DE LA REAL HACIENDA

En el lapso de los siglos XVI al XVIII la estructura de la Real Hacienda fue haciéndose mas extensa y compleja. Los impuestos eran recaudados por los funcionarios fiscales que estaban asignados a las tesorerías provinciales conocidas como reales cajas, establecidas en los principales centros administrativos, puertos, regiones mineras y zonas indígenas densamente pobladas. Con el transcurso del tiempo, la Real Hacienda logró desarrollar una máquina tributaria sumamente eficiente que alcanzaba hasta los parajes más remotos del mismo virreinato de la Nueva España, así como los territorios en el norte, incluyendo a California, Arizona, Nuevo México y Texas.

Las reales caja eran los sitios donde se depositaba y disponía del oro, plata, piedras preciosas, dinero y otros bienes provenientes de los tributos indígenas, quintos y diezmos, por la producción y acuñación de oro y plata, pago de derechos depósitos y deudas pertenecientes a la Corona. La primer tesorería que fue establecida en la Ciudad de México; se denomino Caja Matriz, y servía como punto de referencia contable fundamental para las demás cajas de la Nueva España. La caja de Veracruz se estableció en 1531 y posteriormente se establecieron nuevas tesorerías en todo el territorio de la Nueva España, llegando a un total de 23 a fines del siglo XVIII. Con la implantación de las intendencias en 1786, fueron reorganizadas las reales cajas, fijándose una real caja mayor en cada una de las 12 intendencias en el que se dividió el territorio de la Nueva España.

La contabilidad de la Real Hacienda se llevaba de la siguiente forma: Se anotaban los ingresos en libros contables de partida doble, con los ingresos de un lado y los egresos de otro. Esto se efectuaba en cada real caja en las llamadas cartas cuentas que se fueron guardando en los archivos estatales. De hecho, el conjunto de documentación fiscal de la América española entre los siglos XVI y XVIII constituyeron el repositorio de documentación fiscal más voluminoso, rico y homogéneo de todo el mundo occidental.

El pago de impuestos era de aproximadamente 4 pesos per capita hacia 1790, ello nos permite concluir que entre 15% y 20% de los ingresos de los habitantes de la Nueva España se los apropiaba el gobierno a través de la tributación, una proporción mas alta que en diversas sociedades europeas de la época⁶.

Realmente la fiscalidad afectaba a los distintos sectores de la sociedad colonial: por ejemplo cuando hablamos de la población campesina indígena, este impacto del tributo recaía directamente sobre cada familia indígena, la cual se veía obligada a tributar aproximadamente dos pesos y cuatro reales al año a la Real Hacienda. No era fácil evadir este pago sino huyendo de la propia localidad. En cuanto a la incidencia; el tributo recaía directamente sobre los ingresos monetarios de la población de las comunidades indígenas, que obtenían ingresos en metálico de sueldos por labores realizadas en haciendas, o a través de la venta de algunos artículos agrícola/ganaderos, maíz, chile, cerdos, leña o, alternativamente, de textiles o tintes, como la grana cochinilla.

A fines del siglo XVIII los peones de hacienda en México alcanzaban un salario de unos 5 pesos al mes, lo que produciría alrededor de 60 pesos al año, en caso de contar con empleo permanente, pero la mayoría de los campesinos indígenas de las comunidades no

⁶ MARICHAL Carlos, La Bancarrota del Virreinato. La Nueva España y las Finanzas del Imperio Español 1780-1810, Colegio de México 1999, pp 91-95

contaban con salarios anuales, y que sus ingresos monetarios eran más bajos que el de los trabajadores fijos de las haciendas (los sirvientes permanentes).

En los casos de que un campesino indígena obtuviese un empleo eventual fuera de la comunidad, podría reunir ingresos salariales de 20 pesos anuales. Sobre estos montos, el pago del tributo un poco más de dos pesos representaría una carga significativa pero aceptada tradicionalmente.

Con lo anterior el impacto de las alcabalas y pulques no era directo, ya que eran trasladables. Los propietarios o comerciantes que vendían productos agrícolas, ganaderos o manufacturados, tomaban en cuenta el 6% del impuesto alcabalarario y lo incluían en el precio final al consumidor. Este impuesto fue antecesor del IVA que hoy conocemos, en el que en esta época afectaba de una manera a la población indígena, pero sin duda tenía una incidencia mayor a nivel de las clases populares, por ser en lo fundamental sobre alimentos y bebidas. Dada la enorme desigualdad en los ingresos individualizados había podido crear problemas significativos para artesanos, trabajadores y diversos sectores de los cuales estaban entre ellos los rurales pobres. Por otro lado a los sectores más acaudalados no representaba una carga fiscal insostenible este impuesto.

En la cuestión administrativa, el erario novohispano mostró cambios importantes a partir de mediados del siglo. En primer lugar, recentralizaron los ingresos; es decir, la mayor parte de los recursos del gobierno, que anteriormente eran cobrados por particulares a los contribuyentes, empezaron a ser recaudados por funcionarios de la Corona. Este proceso de centralización se realizó durante los años 1750 y 1780, e implicó la creación de una serie de oficinas (direcciones y contadurías) que dependía de una especie de "Subsecretario de Hacienda", para Nueva España, denominado "Superintendente subdelegado de Real Hacienda", que dependía directamente del Ministro del ramo en Madrid. Sin embargo, en la

realidad, esta superintendencia no llegó a establecerse y la totalidad de las oficinas fiscales novohispanas que se establecieron dependieron del virrey hasta finales del periodo colonial.⁷

El virrey con el consejo de Junta de Hacienda eran los que tomaban las decisiones de carácter fiscal, mismas que aplicaban no solo en las modificaciones tributarias sino también de la administración y la asignación de ingresos, así como el establecimiento de préstamos y donativos forzosos y gratuitos a la Corona.

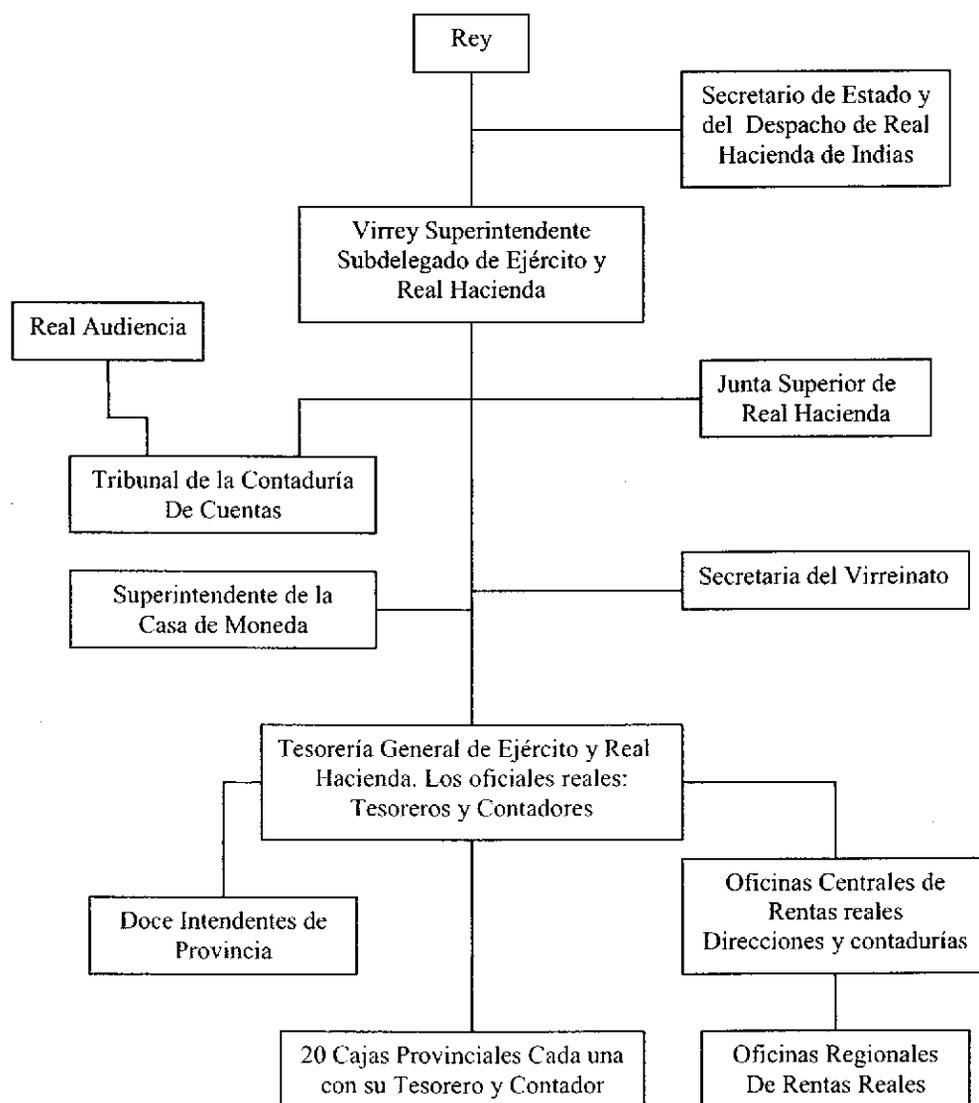
Este grupo de trabajo que estaba formado por el virrey, el fiscal de Real Hacienda, el regente y un ministro del Tribunal de Cuentas, así como del tesorero o el contador de Nueva España, En la realidad, La Junta Superior de Real Hacienda atendió los asuntos fiscales del virreinato, como resultaba lento convocar a junta, muchas decisiones de carácter fiscal eran adoptadas por el virrey con la asesoría del fiscal de Real Hacienda un cargo creado a fines de los años setenta.

1.2.4 LA ADMINISTRACIÓN DE LA REAL HACIENDA

La creación de la Oficina del fiscal de Real Hacienda tenía como propósito de largo alcance el establecimiento de los intendentes. Estos funcionarios se establecieron primero en España y luego en otras partes del imperio español a lo largo del siglo XVIII, de manera que en la década de los ochenta solo quedaba colocar a los intendentes en la Nueva España, la posesión más rica de la monarquía.

⁷ Crónica Gráfica de los Impuestos en México siglo XVI-XX, 1 ed. Archivo General de la Nación, México 2003, pp. 54

La Administración de los Ingresos de la Corona en la Nueva España



Los intendentes eran como “gobernadores” provinciales. Tenían cuatro tareas fundamentales; ser jueces de primer instancia en asuntos criminales, fiscales, etc.; en el caso de ser necesario, administrar las tropas provinciales; encargarse de que pueblos, villas y ciudades estuvieran bien administradas, y maximizar la recaudación fiscal con el mínimo de gastos.

En cada una de las doce provincias en las que fue dividida la Nueva España, los intendentes aplicaban lo que hoy en día pudiéramos llamar la “política fiscal” de la Corona española y recaudaban lo que le correspondía al rey. Así mismo, los intendentes vigilaban que los cobros realizados por los directores provinciales de rentas reales fueran precisamente lo que determinaba la ley, y que los enteros que hacían los mismos en la tesorería fueran precisos y oportunos. Por ejemplo, el administrador de alcabalas de la intendencia de Zacatecas hacía acopio de todo el dinero que cobraban todos los alcabaleros de la región bajo su jurisdicción; este dinero debía depositarlo, neto de gastos administrativos, en la tesorería de la ciudad de Zacatecas, a partir de lo cual quedaba a cargo de los oficiales reales de esa caja.

Sin embargo, esta situación presentaba algunos problemas; por una parte la jurisdicción alcabalaria de Zacatecas no necesariamente abarcaba el mismo territorio que la intendencia, podría, por ejemplo, una parte tener en San Luis Potosí o Durango. Esto trajo dificultades en la administración de los caudales. En segundo lugar, si el intendente vigilaba que se aplicara la “política fiscal” y el administrador era el que cobraba y depositaba en la caja real correspondiente, lo cual lo eximía de la responsabilidad de dinero, entonces ¿Quién era el verdadero cobrador de impuestos en la Nueva España?⁸

Realmente se presentaba un gran dilema en este último caso, sin embargo, para poder comprender la diferencia de uno y de otro es que los administradores locales de renta y los oficiales reales tenían jurisdicción coactiva, que en otras palabras es la facultad que estos

⁸ Ibidem, pp. 55-56

tenían para obligar al pago de los impuestos a los contribuyentes, y en otro término los intendentes tenían jurisdicción contenciosa que se refiere a seguir a los infractores fiscales y enjuiciarlos en primer instancia, también no hay que pasar por alto que tenían la jurisdicción coactiva.

Para el mejor desempeño que realizaban los intendentes y poder tener todo bajo control contaban con funcionarios locales conocidos como subdelegados, tenían funciones similares a la de sus superiores. El abuso de este poder por parte de los subdelegados constituyó la debilidad básica del sistema intendencial. El intendente tenía autoridad sobre las juntas municipales que se encargaban de los recursos del pueblo, villa o ciudad.

Los intendentes debían conocer los mecanismos de la administración de recursos de la Corona, así como otros caudales que no eran del rey pero de igual manera eran resguardados por sus funcionarios. El conocimiento exigido a los intendentes era por los cambios administrativos que implicó la ya mencionada centralización de los ingresos, así como de otras reformas que se dieron en las últimas décadas del Siglo de las Luces. Por ejemplo las llamadas "rentas eclesiásticas". La ley estipulaba que serían administradas por la Real Hacienda mediante un régimen administrativo especial. Esto significaba un mayor control sobre los recursos de la Corona, pero tan bien una mayor vigilancia sobre los ingresos de la iglesia, lo cual afirmaba el poder absoluto del monarca⁹.

Como se puede apreciar, entre 1760 y 1810 la Real Hacienda experimentó una modificación importante en la estructura de sus ingresos, ya que durante las séptima, octava décadas del siglo el erario novohispano se sostenía de partidas extraordinarias, es decir, en lugar de crear nuevos impuestos, se recurrió a pedir prestamos o, en algunos de los casos, a modificar las tasa impositivas de las contribuciones ya existentes. En segundo lugar, en el

⁹Ibidem, pp 57 y 58

ámbito de los impuestos ordinarios destaca la partida de “diezmos de plata” que asentaba los ingresos que obtenía la Corona por el pago de derechos que se originaba del privilegio de explotar una mina. Otros ingresos importantes de la tesorería eran los pagos por la circulación de mercancía.

En tiempos de la colonia, los capellanes de la Iglesia católica “vendían” a los particulares las misas por el sufragio de sus almas, este dinero que recaudaba la Iglesia era depositado en una institución denominada “Juzgado de Capellanías y Obras Pías”, como era considerable la cantidad de dinero que ingresaba, los comerciantes, mineros, campesinos, hacendarios, etc. Pedían prestado para financiar sus actividades productivas. Por otra parte, la Corona española se había endeudado con diversos prestamistas europeos, a cambio de lo cual había emitido lo que se conocía como “vales reales”.

El decreto de Consolidación de Vales Reales, y en general la excesiva exacción que experimento la Nueva España, explica las tensiones que se dieron en los años inmediatamente previos al estallido de la guerra de Independencia.

1.3 MÉXICO INDEPENDIENTE

En 1810, Hidalgo, Morelos y los caudillos de la Independencia, lucharon contra la esclavitud y por la abolición de alcabalas (impuesto indirecto 10% del valor de lo que vendían o permutaban), gabelas (gravámenes) y peajes (pago de derecho de uso de puentes, y caminos). El sistema fiscal se complementa en esta etapa; así, se expide el arancel para el Gobierno de las Aduanas Marítimas, siendo estas las primeras tarifas de importación publicadas en la República Mexicana. Asimismo, se modifica el pago de derechos sobre vino y aguardiente y se sanciona la libertad para extracción de capitales al extranjero.

Un factor que se debe tomar en cuenta para juzgar la situación financiera que prevaleció en la Nación es la guerra de independencia. Durante todos esos años el caos trajo como consecuencia la disminución de las fuentes de riqueza, con el subsecuente empobrecimiento del erario público¹⁰.

Durante la guerra de independencia se habían establecido múltiples cargas extraordinarias, las autoridades mexicanas consideraron que no era necesario modificar la administración fiscal o la estructura de los ingresos del erario público, ya que se tenía plena confianza de que en poco tiempo se recuperaría el viejo sistema fiscal colonial.

Los problemas se presentaron consumada la independencia, ya que había grupos militares burócratas, mineros, comerciantes y prestamistas que exigían la pronta retribución de su apoyo a la causa emancipadora. Por otra parte, España se organizaba para recuperar la que había sido su posesión mas rica, lo que obligaba prácticamente tener un ejercito listo para la guerra. Por estas razones, el primer gobierno de México, el de Agustín de Iturbide, aplico una fuerte reducción de impuestos a la vez que elevo algunos gastos y reconoció una buena parte de las deudas contraídas durante la Colonia. Era una situación difícil, y a menos de un año de iniciado el periodo nacional, aquel gobierno debió solicitar préstamos, discutir la elevación de algunas tasas de impuestos y el establecimiento de la contribución directa.

El gobierno de Iturbide no tuvo tiempo para corregir sus errores, ya que a inicios de 1823 el país entero se sublevaba en su contra. A la abdicación del emperador siguió la propuesta de crear en México una República Federal, misma que se creo en los primeros meses del año siguiente.

¹⁰ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional, 4 ed. Ed. Oxford, México, 2000, p. 163.

El establecimiento del federalismo buscaba hacer de las provincias estados corresponsables en el asunto de las finanzas públicas de México. En 1824 y 1825 México solicitó sus primeros préstamos externos, con el objeto de echar a andar la nueva forma de Gobierno, los cuales permitieron al Gobierno Federal emprender la llamada “repartición de rentas” entre la federación y los estados. En esta “repartición” al Gobierno Federal le correspondían los ingresos provenientes del comercio exterior, la producción y venta del tabaco, en rama, los cobros por amonedación de plata, el monopolio de la sal, correos, lotería y el producto de la venta o arrendamiento de los bienes de la nación. Por su parte, los estados se quedaron con las alcabalas, los derechos sobre la producción minera, la producción de papel sellado, cigarros y puros, los derechos de pulque y las contribuciones directas¹¹.

En la repartición de renta los estados salieron ganando y la federación perdió. Para resarcir tal pérdida se creó un nuevo “impuesto” una contribución directa aplicada a los estados que se denominó “contingente”. El monto de esta obligación se basaba en el tamaño de la población de cada estado, en lo que en el pasado había pagado de diezmo y en el efecto de la Guerra de Independencia sobre su actividad económica.

Pocos fueron los estados que pudieron cubrir su cuota de contingente. Esto tuvo un fuerte impacto en el Gobierno Federal, que continuaba haciendo frente a las amenazas del gobierno español y que, además, debía pagar, sin el apoyo de los estados, el servicio de su deuda externa. Aun así, desde el punto de vista administrativo el primer federalismo se puso a andar con relativa facilidad; esto se puede atribuir tanto al trabajo de los hombres del primer gobierno republicano –El de Guadalupe Victoria–.

El primer federalismo mexicano fracasó, en parte por los factores políticos, pero también a la escasez de los recursos del Gobierno Federal, escasez que no dio para el pago del

¹¹ Crónica Gráfica de los Impuestos, op. cit. p. 69

servicio de la deuda externa ni para apuntalar el aparato institucional federalista. Así, desde el punto de vista fiscal, la primera etapa del periodo nacional culmina en 1827 con el fallo en el pago de los réditos de la deuda externa.

El tránsito entre la fiscalidad colonial y el novedoso sistema federal republicano se expresó muy claramente en una conflictiva dimensión territorial, el Estado federal (central) tuvo que negociar con los poderes regionales una soberanía fiscal limitada a los puertos, fronteras y territorios marginales a cambio de un contingente financiero que expresara la voluntad, mediante un acuerdo pactista, de sostener la unidad nacional en el régimen confederal, mientras los gobiernos regionales se reservaban la soberanía fiscal sobre su territorio interior¹².

La erosión del pacto confederado se expresó en la reducción, omisión y negativa de los estados a cubrir cabalmente las contribuciones federales principalmente tabasco.

La adopción del sistema confederal de finanzas también arruinó a la hacienda pública de los estados, debilitando los tempranos proyectos de modernización liberal. El objetivo dogmático por mantener una soberanía regional obligó a los gobiernos estatales a sostener un esquema de tributación oneroso, incapaz de cubrir los requisitos presupuestarios del gasto local y aun más grave, constituyó un obstáculo para la complementación de reformas en el concepto y naturaleza de la fiscalidad local.

Este doble punto, entre la inercia de los ingresos federales producto del pacto y las limitadas posibilidades de transformación regional de la hacienda pública, merece enunciarse en dos aspectos: primero, mediante una evolución de grado de compromiso de las regiones

¹² Marichal y D. Marino, op. cit. p. 287.

para con el régimen político nacional y, segundo, a través de una ponderación de las iniciativas particulares que ensayaron los gobiernos locales con el propósito de garantizarse su soberanía fiscal, reorganizando su erario y planteando nuevas alianzas entre intereses estatales y privados en sus ámbitos territoriales.

Otro punto de tensión fue sin duda, la naturaleza estructural de los ingresos fiscales y la concepción patrimonial que privó en los instrumentos del Estado para influir en el cambio económico de la época. De la misma manera, la tentativa por modificar el concepto de los sujetos fiscales, de sujetos de corporación a ciudadanos propietarios, y las figuras de los gravámenes universales, chocaron con la permanencia de los impuestos indirectos y la ausencia de un modelo moderno de tributación, equitativa y proporcional a la riqueza, que disminuyera el peso regresivo de los impuestos al consumo. Los primeros intentos por suprimir las figuras fiscales tradicionales de la hacienda colonial, como las alcabalas y el tributo indígena significaron un ensayo relevante para su moneda. Si bien los reformadores de la época pretendían cambiar las figuras de la tributación, no pudieron renunciar completamente al concepto tributario del Antiguo Régimen, como en el caso de las capitaciones, o bien de los derechos coloniales sobre la minería o la circulación interior de mercancías¹³.

Aparece entonces un conflicto en la definición de la naturaleza de las contribuciones: entre unas directas que afectaban principalmente al patrimonio e ingreso, y otras indirectas que impactarían principalmente a la circulación interior, grabando el consumo y secundariamente a la producción regional.

¹³ Ardant, Gabriel, *Financial policy and economic infraestructura of modern status*, Charles Tilly, Princeton, pp. 164-167

A partir de este momento, la discusión sobre la reforma fiscal tuvo en el congreso un cause institucional definido. El proyecto de reforma, en correspondencia con el nuevo sistema político, requiere de un perfil liberal que cumpliera alternativamente con el pacto confederal y reformara internacionalmente las relaciones físicas correspondientes con el nuevo régimen político.

Es pues, llegado el caso de que el Primer Congreso Constitucional de Jalisco aplique toda su sabiduría y entereza en darle forma a nuestra hacienda, sistemando un plan que sea suficiente a cubrir tanto el cupo asignado (el contingente, A.I.) para la federación, como el presupuesto de gastos interiores, (...). Muy apreciables y muy provechosos serán los trabajos de este Congreso si en la sesiones ordinarias del año presente nos deja un plan de hacienda cual conviene a nuestras necesidades actuales y a la naturaleza del gobierno que nos rige.¹⁴

El reemplazo de las alcabalas por las contribuciones directas, además de reformar el sistema impositivo, representaba la adopción de un nuevo concepto de fiscalidad regido por el presupuesto. Ya en el título cuarto de la carta constitucional se había definido la noción de hacienda pública, la naturaleza de sus contribuciones, su proporcionalidad respecto a los gastos presupuestados, así como la facultad del Congreso para regular su distribución de conformidad con el presupuesto presentado por el gobierno. En conjunto, se había formulado las líneas matrices de una nueva dinámica de la hacienda pública: reforma tributaria y regulación presupuestaria de los ingresos y gastos. Sin embargo, la implementación reglamentaria de la reforma debía definirse muy puntualmente desde los mecanismos definidos para sustituir los ingresos tradicionales, como las modalidades de graduación y cobro del impuesto directo.

¹⁴ Diario de sesiones del Congreso de Jalisco, 1º de febrero de 1825, tomo 1, sesión 2, pp. 9 y 10.

El proyecto de Ley Orgánica de Hacienda, formado por la Comisión del Congreso del estado de Jalisco, en 1825, mostraba ya una concepción global de la nueva hacienda pública. El examen del presupuesto permite definir la política de ingresos y el sistema de asignación para gasto corriente y contribuciones federales.

Las modificaciones relevantes del proyecto, con relación a la Ley Orgánica decretada, se centraba en el aumento del margen gravable hasta 200 mil pesos y en la recaudación del número de clases de capital, de 20 a 12, así como la definición precisa de los plazos y fechas de recaudación y entrega de fondos. De la misma manera, la supresión de más de setenta productos en la exención de alcabalas, quedando su cobro hasta que se graduaran completamente los capitales que permitieran a la contribución directa quedar como única.

1.3.1 ANTONIO LÓPEZ DE SANTA ANNA Y SUS DECRETOS

Reorganizar y cohesionar al país, aprovechar el dinero de la indemnización y reordenar la hacienda pública es, políticamente, la clave para lograr la estabilidad; de esta tarea se encargaría José Joaquín Herrera, quien sustituye como presidente a Antonio López de Santa Anna.

La Hacienda pública está exhausta. Para la nueva administración es necesario reducir gastos, entre ellos, adelgazar al ejército, con el riesgo de que los cesantes se vuelvan en contra del gobierno.

Todo esto, mientras el "seductor de la Patria", Santa Anna, cada vez que se aleja de la capital, adquiere una imagen de salvador de México, y los ministros de hacienda se suceden en medio de escándalos y alborotos. Lo poco o nada que se logra recaudar de las rentas

nacionales, es de inmediato captado por los agiotistas cuyos negocios han sido el origen de las fortunas de algunas poderosas familias.

Los conservadores que actúan unas veces en una administración y otras veces con otra, son organizados por Lucas Alamán, quien es muy impopular entre los liberales por creer que la colonia ha dado al país paz, orden, prosperidad. El ejército sigue a Santa Anna, que unas veces es federalista, y otra es centralista.

Mariano Arista, en medio de un alarmante incremento de la delincuencia y brotes de cólera, sucede en enero de 1851 a José Joaquín Herrera. Los problemas que encuentra son aun mas graves: la cuestión financiera, las vías de comunicación, la seguridad, la activación de la economía; la incapacidad y deshonestidad de los funcionarios, la improvisación y la anarquía; el contrabando, los fraudes a los causantes; Desordenes y despilfarro en los gastos, salarios excesivos que se imponen algunos funcionarios nombrados por favoritismo, jubilaciones que improceden, etc. Son tan claros el desorden y la corrupción aunada a la arbitrariedad de los impuestos y a la poca transparencia en su distribución que la gente se resiste a pagar. De hecho, algunos levantamientos militares y caídas de otros gobiernos, han sido causados por los excesos de las cargas impositivas.

Cada nueva administración cambia, suspende, modifica o incrementa los impuestos; algunos de ellos han sido cobrados desde la época virreinal, como la alcabala; además, por millares se cuentan leyes, reales cédulas, decretos, ordenanzas, circulares, disposiciones, reglamentos etc., sin que alguna codificación que los resuma.

A principios de 1852, la situación empeora; el presidente pide recursos para cubrir el déficit y disposiciones que obliguen a los Estados a cumplir con sus pagos; tropas para pacificar el país; contribuciones que concilien los intereses de la industria y del comercio.

A mediados del mismo año de 1852, estalló un movimiento en Guadalajara que pronto se generaliza, los sublevados piden la destitución de Arista. En octubre, miembros de la militancia acuerdan con el plan del Hospicio mantener el sistema federal, desconocer a Arista y convocar a un nuevo Congreso para reformar la Constitución. Arista presionado por militares y políticos, se resiste a disolver el congreso y en enero de 1853, renuncia.

Por ley, se encarga de la presidencia interina de la Republica el magistrado que preside la Corte Suprema de Justicia de la Federación: Juan. B. Ceballos, quien invita al Congreso a llamar a una Convención, “de la que todos podrían salir, menos una presidencia de Santa Anna”.

El Congreso consigna al presidente al Gran Jurado Nacional; Ceballos disuelve las Cámaras; diputados y senadores protestan y procuran seguir reuniéndose; se genera un motín que es dispersado por la policía. Ceballos pierde autoridad y presionado por los conservadores, pacto con ellos su propio regreso a la Corte de Justicia y una dictadura de un año, de la cual se encargaría Santa Anna.

Por su lado, Alamán plantea a Santa Anna las condiciones con que el partido conservador lo apoyaría: Intolerancia religiosa, gobierno fuerte, acabar con el sistema federal y de todo lo que se llama elección popular, así como organizar un ejército. Así regresa Santa Anna a la Presidencia regresa tras haberla ocupado antes en diez ocasiones, su presencia revela la profunda crisis política de México.

Ya como jefe del gobierno conservador, Santa Anna destierra a Arista y a gente del partido liberal, también reprime a la prensa. Concentra, él mismo, los fondos de la hacienda pública para dedicarlos a desfiles, procesiones, fiestas militares y ceremonias religiosas.

El 29 de mayo de 1853, declara los ramos que forman parte de la hacienda pública, divididas en dos clases: rentas nacionales y municipales. Las nacionales son los productos por arrendamiento o enajenación de los bienes muebles e inmuebles del dominio de la nación. Además, derechos de:

Importación y exportación; circulación de moneda e impuestos al oro y la plata, al consumo, por la venta de fincas rústicas y urbanas, productos de la renta del tabaco y del papel sellado, correos, lotería, acuñación de moneda, peajes, al consumo de géneros, frutos, licores y efectos nacionales, pasaportes y cartas de seguridad, réditos y capitales reconocidos a la Nación, Sobre títulos, los de oficios vendibles y renunciables, multas, alcances de cuentas, donativos, patentes sobre giros mercantiles, profesiones y ejercicios lucrativos, objetos de lujo, sobre sueldos y salarios, de amortización sobre la adquisición de fincas y capitales por las manos muertas, de descubrimiento de tesoros ocultos, impuestos sobre herencias, sobre fincas rústicas y urbanas, y descuentos para monte pío y militar¹⁵.

Las municipales comprenden el producto de propios y arbitrios, cerveza, diversiones públicas, canales, patentes y licencias, mercados públicos, contribuciones directas sobre el valor de fincas rústicas, sobre carruajes, carros caballos y bestias de tiro, derechos municipales sobre efectos nacionales y extranjeros.

Estas disposiciones son modificadas desde el día siguiente de su expedición. De este modo el 1º de junio de 1853, en el decreto sobre arancel de aduanas son señaladas las cuotas y derechos tanto las mercancías como a sus envases; abarrotos y comestibles. Además “las drogas medicinales, productos químicos que se emplean en la medicina y en las artes, así

¹⁵ Secretaría de la Presidencia, La administración Pública en la Época de Juárez, Dirección General de Estudios Administrativos, México, tomo I, p. 358

como instrumentos, vasijas y toda clase de útiles propios para la farmacia y la medicina, pagaran sobre el valor de la factura, cuarenta por ciento.

Antonio de Haro y Tamariz, entonces ministro de hacienda, critica los despilfarros y Santa Anna lo hace renunciar, e inicia abiertamente un gobierno personal con muchos títulos, entre ellos, el de su Alteza Serenísima, su corte de soldados con uniforme pintoresco y señoras con muchas alhajas contrastan con la miseria y la ignorancia de la gente del pueblo.

Para cubrir tantos gastos Santa Anna vende a Estados Unidos la Mesilla por siete millones de pesos y aunque una parte de ello llega al Erario, de inmediato es consumida por la guerra. Además, con el mismo propósito, restablece las alcabalas y aplica otros impuestos a la propiedad y al trabajo.

Entre las nuevas contribuciones se encuentran ahora: dos reales mensuales por cada canal, un peso a cada pulpería, hotel, café y fonda de solo una puerta y tres a cada una de las demás, medio real por cada puesto fijo o ambulante, cinco pesos por cada coche, carretela o carruaje de cuatro asientos, dos pesos y medio por los de dos, de tres a cinco pesos los carruajes de alquiler, dos pesos por cada caballo frisón y de silla, un peso mensual por cada perro; Después por cada animal domestico. Las penas por incurrir en la falta de pago de estos impuestos van desde la perdida de los mismos animales, hasta las multas. Las multas por no hacer espontáneamente el pago, y no conforme a esto también cobraba doscientos pesos a los que murmuraran o censuraran al gobierno. Por supuesto quedaban exentos del pago, el jefe supremo de la nación, el arzobispo, los secretarios del despacho, representantes de naciones extranjeras y los de las legaciones del gobernador del distrito y el comandante general¹⁶.

¹⁶ http://www.mexconnect.com/mex_/histori/jtuck/jtsantaanna.html

El 9 de enero de 1854, el ministro de hacienda, expide un decreto en el que especifica la contribución por las puertas y ventanas exteriores de edificios urbanos y rústicos. El 23 de febrero otra contribución directa por las luces exteriores de cada casa, vivienda o local, poco después, se prohíbe la introducción de impresos que ataquen o censuren las disposiciones del gobierno.

La gente se revela contra la injusticia y los excesos de las imposiciones. Ante el descontento general, Santa Anna consulta a algunas personas sobre la manera de transformar su gobierno, pero no les hace caso, y cuando a mediados de 1855, sabe que los levantamientos se extienden por el país simplemente se va.

1.3.2 EL PORFIRIATO

Durante el porfiriato se produjo en México un notable crecimiento económico, una considerable expansión de las vías de comunicación y de los centros urbanos, y una imagen de solidez en el extranjero que el país no había logrado obtener hasta entonces.

En el proceso económico, como en el político, se distinguen dos etapas: la primera, inicia alrededor de 1880 y concluye en 1895, se caracterizó por los esfuerzos gubernamentales tendientes a equilibrar las finanzas, modificando el sistema de impuestos para captar mas ingresos, reduciendo al mismo tiempo los gastos presupuéstales y pudiendo llegar así a un arreglo de la deuda publica interna y externa, y a la solución de la crisis financiera que azotara al país entre 1891 y 1893. Esta primera etapa sentó las bases para que en la segunda que duraría de 1896 hasta 1910, se logro el equilibrio del presupuesto federal y la obtención de superávits por primera vez en la historia de México.¹⁷

¹⁷ ARROYO BELTRÁN, Guillermo, Derecho y Finanzas, Jus, México, 1959, pp.48-49

En cuestión monetaria, lo más relevante fue la devaluación del peso mexicano, ocasionada por depreciación de la plata en el mercado internacional.

El peso mexicano se deprecia rápidamente respecto a su intercambio con otras monedas. En 1870, el dólar y el peso se intercambiaban prácticamente a la par; en 1890 la relación era de un peso por 83 centavos de dólar, en 1894, un peso se intercambiaba por 51 centavos de dólar.

La crisis económica se hizo mas aguda durante los años de 1891 y 1894, a partir de 1895, comenzó a solucionarse con las medidas adoptadas por el nuevo ministro de finanzas, José Ives Limantour, quien habría de colaborar, en gran parte, para alcanzar los superávits y el desarrollo que caracterizaron a la economía mexicana en la segunda etapa del porfiriato¹⁸.

Algunas de las primeras medidas que aplicó Limantour fueron:

- La creación de nuevos impuestos que gravaban los ramos de la producción que no habían sido afectados por la crisis
- La reducción de los gastos y servicios públicos
- La búsqueda de nuevas fuentes de ingresos
- El arreglo de la deuda publica mediante la ley de mayo de 1893.

Al final del año fiscal de 1895, Limantour había logrado un superávit de mas de dos millones de pesos, por primera vez en la historia de México.

¹⁸ YAÑEZ RUIZ, Manuel. op. cit. pp. 59-61

El comercio nacional estuvo mejor articulado que en periodos anteriores, y se amplió considerablemente debido a la actividad que se renovó en algunos sectores productivos nacionales; a la supresión de las alcabalas; al establecimiento de un sistema unificado de impuestos; a la construcción de los ferrocarriles y al surgimiento de una cantidad de trabajadores con poder compra, sumada a una población, sumada a una sociedad urbana que demandaba bienes de consumo. Los grandes mercados regionales y locales, y las áreas de autoconsumo como las haciendas, donde continuaron existiendo formas comerciales arcaicas, entre las que destaco la tienda de raya. El sector comercial interno fue relegado a un segundo plano, para favorecer de forma prioritaria el comercio exterior. Tal circunstancia refleja el panorama mundial de las relaciones comerciales a fines del siglo XIX; cuando los países europeos industrializados estaban siendo desplazados del lugar de predominio económico mundial del que gozaban desde fines del siglo XVIII, por el creciente poderío de los Estados Unidos. Refleja asimismo la transformación que experimentó el sistema capitalista en la época, con la aparición de empresas monopolicas y el traslado masivo de capitales de los países altamente industrializados, el crecimiento económico de México no podría haberse producido de otra forma, dadas las características de su proceso histórico y las peculiaridades de sus recursos naturales y humanos para construirse en país periférico dentro del sistema económico mundial¹⁹.

El régimen porfiriano tuvo que padecer un constante déficit hacendario originado por gobiernos anteriores. A partir del año fiscal 1881 y 1882 el presupuesto se dividió en tres grandes grupos: contribuciones sobre importaciones y exportaciones, contribuciones interiores, contribuciones por servicios aprovechamientos y ramos menores.

En 1896, un nuevo decreto suprimió las alcabalas ya que obstaculizaban el desarrollo del comercio al aumentar el precio de las mercancías en cada localidad que tuviera que cruzar.

¹⁹ ARROYO BELTRÁN, Guillermo. op. cit. pp.50 y 51

El 7 de agosto de 1900 Ricardo Flores Magón y su hermano Jesús, junto con el licenciado Antonio Horcasitas, fundaron "Regeneración". Aunque Regeneración comenzó como periódico para discutir la reforma de la ley, pronto empezó a atacar el régimen de Díaz.

El periódico de Ricardo Flores Magón continuó siendo un fastidio con el que Díaz deseaba terminar, aunque fuera publicado en Estados Unidos. Entonces para junio de 1906, Díaz pidió realmente al gobierno de E. U., a través del embajador Thompson, que impidiera a Regeneración publicarse, por cualquier medio. Durante esta época, Regeneración fue un medio muy importante en la lucha contra Díaz.

Poco después de la fundación de Regeneración, el 30 de agosto de 1900, Camilo Arriaga publicó el manifiesto del Partido Liberal en San Luis Potosí. Este documento iniciaba un movimiento que acabaría con la formación del Partido Liberal Mexicano cinco años más tarde, el vehículo principal de Ricardo para ordenar la lucha de anti-porfirista y más adelante, para extender los ideales del anarquismo por todo México²⁰.

Al año de la fundación del Partido Libre Mexicano, la organización formó una plataforma formal, el Programa y Manifiesto. El manifiesto fue "uno de los documentos más importantes en la historia moderna Mexicana". El Programa tenía 52 propuestas específicas y terminaba con el influyente lema, "Reforma, Libertad, y Justicia".

Entre las propuestas, el programa incluía: un término de cuatro años para el presidente y sin reelección inmediata; el reemplazo del ejército con una guardia nacional; el levantamiento de las restricciones a la libre expresión; la pena de la muerte sería utilizada

²⁰ MACLACHLAN M. Colin, El Anarquismo y la Revolución Mexicana, Berkeley, Universidad de California, 1991, p 52.

solamente en casos de traición; la creación de un programa obligatorio de educación patrocinado por el gobierno para los niños de hasta 14 años; los extranjeros que poseyeran tierras tendrían que hacerse ciudadanos Mexicanos o renunciar a sus títulos de propiedad; los negocios de la iglesia y cualquier dinero recibido por ellos estaría sujeto a impuestos, además toda la propiedad de la iglesia sería nacionalizada; los terratenientes tendrían que rembolsar a los arrendatarios por las mejoras llevadas a cabo a su propiedad; cualquier terrateniente que mantuviera una tierra productiva ésta sería requisada por el estado, que la pondría a disposición de los mexicanos sin tierras o de los mexicanos residentes en otro país; el estado crearía un banco para proporcionar capital a los granjeros pobres para comprar tierras; y las tierras comunales e individuales tomadas de las tribus indígenas serían vueltas²¹.

La influencia del documento fue mucho más allá de las clases obreras urbanas de México. De las 52 propuestas individuales contenidas en la plataforma del Partido Libre de México de 1906, 23 fueron adoptadas eventualmente en la Constitución de 1917, mientras que 26 fueron adoptadas de una forma más suave, no yendo hasta la plataforma original del Partido Libre de México, mientras que tres fueron totalmente rechazadas.

1.3.3 LA REVOLUCIÓN

Los casos mas dramáticos del aumento de la oposición al régimen de Díaz fueron las huelgas de 1906, una en Cananea Koper Company en Sonora y la otra en Rió Blanco.

Cananea y Rió Blanco fueron importantes porque los acontecimientos “revelaron el malestar cada vez mayor de la clase obrera que espolearon al Partido Libre de México y la futura revolución.

²¹ COCKCROFT D. James. Precursores Intelectuales de la Revolución Mexicana, 1900-1913, Austin, University of Texas, 1968, p. 124.

Los múltiples rezagos sociales del proyecto liberal, la cerrazón política de la dictadura, y los efectos del desarrollo regionalmente desigual porfirista dieron paso a principios de este siglo a la revolución mexicana. La Revolución Mexicana consistió en muchas revoluciones territorialmente circunscritas. México había logrado la consolidación de una nación-estado para fines del siglo XIX a pesar de haber perdido más de la mitad de su territorio y tras casi medio siglo de guerras civiles durante la república liberal y el porfiriato. Sin embargo, la guerra revolucionaria volvió a fragmentar al país en poderes regionales más o menos delimitados territorialmente que llegaron a ejercer su soberanía de manera estable, por ejemplo, con la emisión de moneda y la recaudación de tributos propios.

Cuando empezó la Revolución Mexicana, los gobiernos gastaban poco dinero, porque casi no había recaudación fiscal. El estado todavía no tenía un aparato burocrático capaz de establecer impuestos, recaudarlos y administrarlos. En ese entonces existían los préstamos forzosos, eran los famosos préstamos al gobierno. Otra fuente de recaudación fueron las aduanas.

La consumación de la revolución lograda por los sonorenses en 1917 puede ser entendida entonces como un pacto regional plasmado en el congreso del constituyente, mediante el cual los distintos caudillos regionales acordaron poner fin a la lucha armada buscando un compromiso político que asegurara la integridad física del país frente a los peligros externos, y permitiera reanudar el proyecto liberal. Las reivindicaciones sociales emanadas de la revolución no podían ser subrayadas, y de ahí que el texto constituyente incorpora garantías sociales, principalmente en los artículos 27 y 123, que abrieron grandes espacios de acción para la Federación en cumplimiento con dichos preceptos. Por supuesto que la consolidación del poder no fue lograda solo conforme a la nueva Constitución sino también a través de la ley del mas fuerte: en esos primeros años los principales caudillos revolucionarios Zapata, Villa, Carranza y Obregón, entre otros.

La Constitución de 1917 fue sin embargo un pacto regional en la medida que reconocía, siguiendo a la de 1857, la soberanía de los estados, les concedía la concurrencia impositiva con respecto a la federación, y les permitía a los “hombres fuertes” de cada región el control político de su estado. Este reconocimiento de los grupos rivales al poder central en los estados, sin embargo, fue gradualmente erosionándose conforme se progresaba en la institucionalización del sistema político mexicano. Primero, la fundación del Partido Nacional Revolucionario por Calles en 1929 dio fin a la era de los caudillos, canalizando la competencia política en el interior de un partido político con una estructura corporativa antes que territorial. Por otro lado, la política de sustitución de importaciones a partir de la segunda guerra mundial, que dio origen al “milagro mexicano” de los años cincuenta y sesenta, concentró las atribuciones fiscales, financieras y económicas en la federación, en detrimento de los estados.

1.4 MÉXICO MODERNO

El federalismo fue visto por propios y extraños como un grave obstáculo para la formación de la nación. Si se lee a Lucas Alamán hacia 1850, a funcionarios porfiristas en 1883, a Pani y a Calles en 1926, a Lázaro Cárdenas en 1936 y a Miguel Alemán y Ruiz Cortines en las décadas de 1940 y 1950, lo constante es que la nación mexicana no podía consolidarse porque cundía el desorden, la fragmentación, la anarquía. Lucas Alamán decía: “Con estados libres, soberanos e independientes, **no puede haber hacienda** ni ejército, y en suma, ni nación”. Agregaba que “las autoridades generales (carecen) de medios para hacerse obedecer (...) habiendo los estados usurpado un poder absoluto” se diagnosticó se nutría especialmente del desorden palpable en materia fiscal en vista de que la organización federal establecía dos soberanías tributarias, la federal y la estatal²².

En la década de 1920 el diagnóstico oficial insistía en la anarquía tributaria. Varias ramas económicas eran gravadas por autoridades distintas que aplicaban su respectiva

²² Alamán, Lucas, Historia de México desde los Primeros Movimientos que prepararon su Independencia en el año de 1808 hasta la época presente, Instituto Cultural Helénico, México 1988, 5º Vol., p. 884.

legislaciones y procedimientos, lo que daba lugar a confusiones, contradicciones y vicios. La concurrencia fiscal era catastrófica. Como expresaba un experto norteamericano, contrastado por la Secretaria de Hacienda en 1917, los ingresos eran escasos y la mayor parte de las riquezas quedaban fuera del alcance de la hacienda pública. La carga tributaria recaía principalmente sobre "las clases trabajadoras", ya que se gravaba mucho más al consumo que a la propiedad o a la renta²³.

Para remediar la anarquía fiscal durante el siglo XX se explotaron dos vías. Una de ellas fue la que podríamos denominar la radical, basadas en reformas constitucionales que pretendían aclarar de una vez por todas la convivencia de las dos soberanías. La otra era gradual, y se basaba en acuerdos específicos entre la federación y los estados según los diversos ramos tributarios. Pero en ambas vías el propósito era similar: centralizarlas facultades tributarias en el Gobierno Federal como la mejor vía para resolver el desorden fiscal. Este ordenamiento era indispensable para alcanzar la modernización del país. Pero las iniciativas de reformas constitucionales de 1926, 1936 y 1947 fracasaron. La negativa de los estados fue de tal magnitud que el Gobierno Federal se vio obligado a explorar la segunda vía, la de los convenios mediante los cuales los estados cedían ramos tributarios a la federación a cambio de participaciones, que es la estructura vigente. Este sistema dio inicio en 1922, cuando las compañías petroleras extranjeras se negaron a pagar tributos al gobierno veracruzano y convencieron al presidente Álvaro Obregón de federalizar, como se decía en esa época, los impuestos petroleros. Mas adelante la tendencia siguió con la minería en 1926, la electricidad en 1933, la explotación forestal en 1935; tabacos y otros en 1938²⁴.

El párrafo anterior simplifica un proceso mucho mas complicado. Por ejemplo, la federación de los gravámenes de la industria eléctrica se hizo mediante una reforma

²³ Chandler, Henry Alfred Estudio Preliminar Sobre el sistema de impuestos del Gobierno Mexicano con indicaciones para su reorganización, Informe Rendido a la Comisión de Rreorganización Administrativa y Financiera de los Estados Unidos Mexicanos, México 1917, pp. 9-12.

²⁴ Crónica Grafica de los Impuestos op. cit. pp.167 y 168.

constitucional en 1933. Otra reforma de 1942 elevó a rango constitucional los acuerdos previos en diversos ramos tributarios.

La centralización de facultades tributarias sentó las bases para que el Gobierno Federal ganara más y más peso en la recaudación. Pero la preponderancia federal tardó en hacerse realidad, ya que ocurrió hasta la década de 1940, en el contexto de la Segunda Guerra Mundial. Solo hasta 1943 puede hablarse de un cambio en la manera de distribuir los ingresos de la federación.

El párrafo anterior se explica en razón de que la Secretaría de Hacienda decidió elevar las tasas del impuesto sobre la renta, un impuesto federal que no era participable a estados y municipios. Y lo hizo en vista de la prosperidad privada propiciada por la coyuntura bélica.

En suma, el combate a la anarquía tributaria se hizo a través de la centralización de facultades tributarias en manos federales. La modernización del país era el argumento que esgrimía la federación para justificar su proyecto. Dicho de otro modo, la anarquía se eliminaba acabando con la concurrencia fiscal que propiciaba el federalismo, y eso solo podía hacerse si en cada ramo se establecía un solo impuesto federal.

Debe decirse, por último que en la lucha contra la alcabala, el Gobierno Federal tuvo en los comerciantes y grandes industrias a sus aliados principales. Si bien si los primeros se habían opuesto sobre la renta, los comerciantes veían a las alcabalas como un gran obstáculo a la expansión de sus negocios. Como se ve, los empresarios compartían los ideales del Gobierno Federal solo en la medida de sus intereses. Se opusieron a la federación cuando esta pretendió establecer el predial federal y el impuesto sobre la renta, pero lo apoyaron al federalizar el petróleo, la minería y la cerveza.

La baja carga fiscal es cosa antigua en la historia fiscal mexicana. En el siglo XX, por lo menos desde 1917, ya lo señalaba el consultor norteamericano Chandler, de la Universidad de Colombia. Años después, en 1939 la revista de la Secretaría de Hacienda se esmeraba en demostrar la bajísima carga fiscal mexicana comparada con la de otros países. Después de ese año, la referencia a ese rasgo hacendario es casi lugar común. Se halla en un texto del Secretario de Hacienda en 1946, en discursos presidenciales de 1948 y 1956, y en señalamientos de secretarios o funcionarios de Hacienda de 1951, 1959, 1963 y 1973, al menos²⁵.

Es importante señalar que casi todas estas referencias formaban parte de un argumento estatal dirigido a la clase empresarial, buscando convencerla de las bondades de las políticas fiscales y de los beneficios que le significa la inversión de sus capitales.

Sin embargo, había voces en todo ese tiempo que clamaban por una política distinta. En 1948, por ejemplo, una revista especializada señalaba que “es una tragedia nacional el que individuos de altísimos ingresos no paguen casi ningún impuesto a la renta”. En 1961, un diputado panista se oponía a la reforma al impuesto sobre la renta, alegando que era preferible combatir la evasión fiscal. Los grandes empresarios no pagaban impuestos, sino que solo lo hacían los pequeños industriales y agricultores, y sobre todo los consumidores. En 1964, otro consultor extranjero, también contratado por la Secretaría de Hacienda, insistía en que el sistema tributario mexicano brindaba al capital “omisiones y exenciones que no tenían paralelo en otros países con objetivos económicos y sociales tales como los de México.”²⁶

²⁵ Revista de Hacienda, Ed. Suárez, México 1948, p18

²⁶ Diario de los Debates, 23 de diciembre de 1961, pp. 48 y 49

En los últimos 20 años, las autoridades fiscales han tratado de evolucionar el sistema tributario actualizando las disposiciones fiscales, así como creando políticas impositivas de acuerdo a las necesidades del país. Estas reformas, si bien han ocasionado un mejor ambiente en la administración y recaudación de los gravámenes, también han propiciado un desconcierto en la masa contribuyente. El sujeto pasivo por ejemplo, con los constantes cambios que se efectúan no termina de asimilar o cumplir bajo unas reglas cuando éstas son modificadas o incluso anuladas.

La constante modificación fiscal ha provocado, además del desconcierto, un incumplimiento generalizado por la falta de adaptabilidad inmediata y asimilación. La autoridad ha llevado a cabo el dinamismo tributario a través de reformas legislativas (olvidando la capacitación), y cada año se esperan modificaciones o adecuaciones que afectan el criterio de política, en ocasiones en forma tajante.

También el Estado ha llevado a cabo la práctica de legislar a través de decreto como un medio útil para aclarar las normas que el contribuyente debe observar. Las modificaciones impositivas a través de decreto han provocado desviaciones de carácter constitucional, puesto que la mayoría de ellas van en contra de los principios que rigen al derecho.

Por otro lado, la recaudación ha descansado en los últimos 10 años (1981-1991), tanto en los impuestos directos como en los indirectos, dependiendo de la situación económica y política por la que atraviesa el país.

Es importante comentar que se abandonó el efecto impositivo de cascada al eliminarse de nuestro ambiente tributario al impuesto federal sobre ingresos mercantiles, y en sustitución de éste surgió el impuesto al valor agregado, mismo que en principio fue administrado y recaudado por las entidades federativas y en los últimos dos años ha pasado a ser de control

federal. Este control no es pleno puesto que intervienen en la instrumentación de la fiscalización las tesorerías de los estados. Sin embargo, la coordinación tributaria entre federación y entidades no ha reflejado el resultado que se esperaba y las segundas, muestran una pérdida de libertad en el manejo de los recursos tributarios.

Por lo que respecta al Impuesto Sobre la Renta, se coordinó con entidades federativas el tratamiento de los contribuyentes menores, los que quedaban bajo la administración de las entidades. Este control estatal se fue eliminando al desaparecer el régimen, mismo que se transformó en simplificado, que es el que en la actualidad se aplica.

La Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios trató de unificar los gravámenes especiales que se regulaban en forma individual, lo que permitió una mayor claridad en el cumplimiento, así como en el control para el efecto de fiscalizar. El proceso de fiscalización es de competencia federal. En el Código Fiscal de la Federación se instrumentaron políticas importantes en cuanto a la evasión y elusión fiscal, al tiempo que se creó la actualización de la base gravable cuando no se paga el impuesto dentro de los términos establecidos en las disposiciones legales²⁷.

Finalmente, se introdujeron conceptos legales para regular la inflación en el ámbito tributario. El efecto de la inflación propició ajustes en las tasas y tarifas, con el ánimo de hacer atractiva la recaudación para los fines del gobierno. Iniciados los noventa, por primera vez en la historia de política fiscal se celebró Convenio con Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Fiscal con el ánimo de evitar la evasión y la manipulación de los ingresos generados por los contribuyentes de ambos países.

²⁷ BETTINGER BARRIOS, Herbert. El Ámbito Penal Fiscal, Revista Análisis Fiscal, Julio 1990, año 2, número 19 ed. Fiscales de México, 1990, p. 5.

La materia de comercio exterior en su aspecto tributario ha tenido un gran dinamismo, derivado de la apertura para la importación y la facilidad para la exportación.

Es de destacar que la política fiscal mexicana se encuentra a la vanguardia tecnológica impositiva que se observa en cualquier país, en donde la recaudación proviene de leyes autoaplicativas que permiten al contribuyente determinar la base del gravamen después de deducir los conceptos que la ley considera como normales y propios.

1.5 EVOLUCIÓN DE LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS

Entre las primeras creaciones del hombre dirigidas a facilitar las operaciones de cálculo se encuentra el ábaco, cuya historia se remonta a las antiguas civilizaciones griega y romana. Este dispositivo es muy sencillo, consta de cuentas ensartadas en varillas que a su vez están montadas en un marco rectangular. Al desplazar las cuentas sobre varillas, sus posiciones representan valores almacenados, y es mediante dichas posiciones que este representa y almacena datos. A este dispositivo no se le puede llamar computadora por carecer del elemento fundamental llamado programa.²⁸

Otro de los inventos mecánicos fue la Pascalina inventada por Blaise Pascal (1623 - 1662) de Francia y la de Gottfried Wilhelm von Leibniz (1646 - 1716) de Alemania. Con estas máquinas, los datos se representaban mediante las posiciones de los engranajes, y los datos se introducían manualmente estableciendo dichas posiciones finales de las ruedas, de manera similar a como leemos los números en el cuentakilómetros de un automóvil.

²⁸ TÉLLEZ VALDÉS, Julio. Derecho Informático, 3 ed. Ed. Mc Graw Hill, México, 2004, p. 4

1.5.1 LA MÁQUINA ANALÍTICA

También en el siglo XIX el matemático e inventor británico Charles Babbage elaboró los principios de la computadora digital moderna. Inventó una serie de máquinas, como la máquina diferencial, diseñadas para solucionar problemas matemáticos complejos²⁹.

Muchos historiadores consideran a Babbage y a su socia, la matemática británica Augusta Ada Byron (1815-1852), hija del poeta inglés Lord Byron, como a los verdaderos inventores de la computadora digital moderna.

La tecnología de aquella época no era capaz de trasladar a la práctica sus acertados conceptos; pero una de sus invenciones, la máquina analítica, ya tenía muchas de las características de un ordenador moderno.

Incluía una corriente, o flujo de entrada en forma de paquete de tarjetas perforadas, una memoria para guardar los datos, un procesador para las operaciones matemáticas y una impresora para hacer permanente el registro.

Considerada por muchos como predecesora directa de los modernos dispositivos de cálculo, la máquina diferencial era capaz de calcular tablas matemáticas. Este corte transversal muestra una pequeña parte de la ingeniosa máquina diseñada por el matemático británico Charles Babbage en la década de 1820. La máquina analítica, ideada también por Babbage, habría sido una auténtica computadora programable si hubiera contado con la financiación adecuada. Las circunstancias quisieron que ninguna de las máquinas pudieran construirse durante su vida, aunque esta posibilidad estaba dentro de la capacidad tecnológica de la época.

²⁹ Idem

En 1991, un equipo del Museo de las Ciencias de Londres consiguió construir una máquina diferencial N° 2 totalmente operativa, siguiendo los dibujos y especificaciones de Babbage.

La finalización de la Segunda Guerra Mundial marcó el comienzo del periodo histórico conocido como Guerra Fría, en el cual las dos potencias mundiales de la época, Estados Unidos y la U.R.S.S., libraron durante batallas por la preponderancia política, sin litigios bélicos generalizados.

Como el consenso político internacional repudiaba los métodos de dominación utilizados en la etapa de la Segunda Guerra Mundial, aquellos países intentaron disputar la preeminencia en el terreno científico, aunque no se buscaba en esta área el mejoramiento de la calidad de vida de la sociedad, sino la adquisición de ventajas estratégicas en el ámbito militar.

El primer antecedente que se tiene de los sistemas como los conocemos en este momento son aquellos en donde el gobierno estadounidense utilizó programas especiales para administrar los recursos materiales que se usaban en el frente de batalla. Estas soluciones tecnológicas fueron conocidas como programas de Administración de Sistemas de Datos (Data System Manager o MSD).

Después de la guerra, estos sistemas mejoraron técnicamente e iniciaron su trayectoria hacia el ámbito corporativo, y es hacia finales de los años cincuenta cuando los sistemas penetran en los sectores productivos, principalmente estadounidenses, y son utilizados para actividades de control de inventario, facturación, pagos y administración de nóminas. En esos momentos son llamados Sistemas para la Plantación de Requerimiento de Materiales (Material Requirements Planning Systems o MRP).

Este proceso de adopción tecnológica se vio favorecido por la coyuntura de que las computadoras de esa época ya estaban capacitadas para almacenar y recuperar datos asociados a un procesamiento de transacciones.

Para los años ochenta, estas soluciones evolucionaron hacia el sistema MRP II, el cual fue una segunda versión de los MRP anteriores. A partir de ese momento se denominaron Plantación de los Recursos de Manufactura (Manufacturing Resource Planning).

Estos sistemas ofrecían una ventaja adicional, ya que permitían atender factores relacionados con la plantación de las capacidades de manufactura; es decir, se reconocía que las empresas podían tener interrupción en la operación, cambios súbitos y limitaciones en recursos, más allá de la disponibilidad de materiales.

1.6 GENERACIONES DE LA COMPUTADORA

Debido a que los instrumentos operativos de la informática son la computadora, es necesario exponer los principales rasgos de estas y como han revolucionado hasta llegar a nuestro tiempo.

1.6.1 PRIMERA GENERACIÓN

En esta generación había un gran desconocimiento de las capacidades de las computadoras, puesto que se realizó un estudio en esta época que determinó que con veinte computadoras se saturaría el mercado de los Estados Unidos en el campo de procesamiento de datos. Esta generación abarco la década de los cincuenta. Y se conoce como la primera generación. Estas máquinas tenían las siguientes características:

- Estaban construidas por medio de tubos de vacío.

- Eran programadas en lenguaje de máquina.

En esta generación las máquinas son grandes y costosas (de un costo aproximado de cientos de miles de dólares). En 1951 aparece la UNIVAC (Niversal Computer), fue la primera computadora comercial, que disponía de mil palabras de memoria central y podían leer cintas magnéticas, se utilizó para procesar el censo de 1950 en los Estados Unidos.

En las dos primeras generaciones, las unidades de entrada utilizaban tarjetas perforadas, retomadas por Herman Hollerith (1860 - 1929), quien además fundó una compañía que con el paso del tiempo se conocería como IBM (International Bussines Machines).

Después se desarrolló por IBM la **IBM 701** de la cual se entregaron 18 unidades entre 1953 y 1957. Posteriormente, la compañía Remington Rand fabricó el modelo 1103, que competía con la 701 en el campo científico, por lo que la IBM desarrollo la 702, la cual presentó problemas en memoria, debido a esto no duró en el mercado.

La computadora más exitosa de la primera generación fue la IBM 650, de la cual se produjeron varios cientos. Esta computadora que usaba un esquema de memoria secundaria llamado tambor magnético, que es el antecesor de los discos actuales. Otros modelos de computadora que se pueden situar en los inicios de la segunda generación son: la UNIVAC 80 y 90, las IBM 704 y 709, Burroughs 220 y UNIVAC 1105.

1.6.2 SEGUNDA GENERACIÓN

Cerca de la década de 1960, las computadoras seguían evolucionando, se reducía su tamaño y crecía su capacidad de procesamiento. También en esta época se empezó a definir la

forma de comunicarse con las computadoras, que recibía el nombre de programación de sistemas.

Las características de la segunda generación son las siguientes:

- Están construidas con circuitos de transistores.
- Se programan en nuevos lenguajes llamados lenguajes de alto nivel.

En esta generación las computadoras se reducen de tamaño y son de menor costo. Aparecen muchas compañías y las computadoras eran bastante avanzadas para su época como la serie 5000 de Burroughs y la ATLAS de la Universidad de Manchester.

Algunas de estas computadoras se programaban con cintas perforadas y otras más por medio de cableado en un tablero. Los programas eran hechos a la medida por un equipo de expertos: analistas, diseñadores, programadores y operadores que se manejaban como una orquesta para resolver los problemas y cálculos solicitados por la administración. El usuario final de la información no tenía contacto directo con las computadoras. Esta situación en un principio se produjo en las primeras computadoras personales, pues se requería saberlas "programar" (alimentarle instrucciones) para obtener resultados; por lo tanto su uso estaba limitado a aquellos audaces pioneros que gustaran de pasar un buen número de horas escribiendo instrucciones, "corriendo" el programa resultante y verificando y corrigiendo los errores o bugs que aparecieran. Además, para no perder el "programa" resultante había que "guardarlo" (almacenarlo) en una grabadora de cassette, pues en esa época no había discos flexibles y mucho menos discos duros para las PC; este procedimiento podía tomar de 10 a 45 minutos, según el programa.

El panorama se modificó totalmente con la aparición de las computadoras personales con mejores circuitos, más memoria, unidades de disco flexible y sobre todo con la aparición de programas de aplicación general en donde el usuario compra el programa y se pone a trabajar. Aparecen los programas procesadores de palabras como el célebre Word Star, la impresionante hoja de cálculo (spreadsheet) Visicalc y otros más que de la noche a la mañana cambian la imagen de la PC. El software empieza a tratar de alcanzar el paso del hardware. Pero aquí aparece un nuevo elemento: el usuario.

El usuario de las computadoras va cambiando y evolucionando con el tiempo. De estar totalmente desconectado a ellas en las máquinas grandes pasa la PC a ser pieza clave en el diseño tanto del hardware como del software. Aparece el concepto de human interface que es la relación entre el usuario y su computadora. Se habla entonces de hardware ergonómico (adaptado a las dimensiones humanas para reducir el cansancio), diseños de pantallas antirreflejos y teclados que descansen la muñeca.

Respecto al software se inicia una verdadera carrera para encontrar la manera en que el usuario pase menos tiempo capacitándose y entrenándose y más tiempo produciendo. Se ponen al alcance programas con menús (listas de opciones) que orientan en todo momento al usuario (con el consiguiente aburrimiento de los usuarios expertos); otros programas ofrecen toda una artillería de teclas de control y teclas de funciones (atajos) para efectuar toda suerte de efectos en el trabajo (con la consiguiente desorientación de los usuarios novatos). Se ofrecen un sinnúmero de cursos prometiendo que en pocas semanas hacen de cualquier persona un experto en los programas comerciales.

El problema "constante" es que ninguna solución para el uso de los programas es "constante". Cada nuevo programa requiere aprender nuevos controles, nuevos trucos, nuevos menús. Se empieza a sentir que la relación usuario-PC no está acorde con los desarrollos del

equipo y de la potencia de los programas. Hace falta una relación amistosa entre el usuario y la PC.

Las computadoras de esta generación fueron: la Philco 212 (esta compañía se retiró del mercado en 1964) y la UNIVAC M460, la Control Data Corporation modelo 1604, seguida por la serie 3000, la IBM mejoró la 709 y sacó al mercado la 7090, la National Cash Register empezó a producir máquinas para proceso de datos de tipo comercial, introdujo el modelo NCR 315. La Radio Corporation of America introdujo el modelo 501, que manejaba el lenguaje COBOL, para procesos administrativos y comerciales. Después salió al mercado la RCA 601.

1.6.3 TERCERA GENERACIÓN

Con los progresos de la electrónica y los avances de comunicación con las computadoras en la década de los 1960, surge la tercera generación de las computadoras. Se inaugura con la IBM 360 en abril de 1964.

Las características de esta generación fueron las siguientes:

- Su fabricación electrónica esta basada en circuitos integrados.
- Su manejo es por medio de los lenguajes de control de los sistemas operativos.

La IBM produce la serie 360 con los modelos 20, 22, 30, 40, 50, 65, 67, 75, 85, 90, 195 que utilizaban técnicas especiales del procesador, unidades de cinta de nueve canales, paquetes de discos magnéticos y otras características que ahora son estándares (no todos los modelos usaban estas técnicas, sino que estaba dividido por aplicaciones). El sistema operativo de la serie 360, se llamó OS que contaba con varias configuraciones, incluía un conjunto de técnicas de manejo de memoria y del procesador que pronto se convirtieron en estándares. En 1964

CDC introdujo la serie 6000 con la computadora 6600 que se consideró durante algunos años como la más rápida.

En la década de 1970, la IBM produce la serie 370 (modelos 115, 125, 135, 145, 158, 168). UNIVAC compite con los modelos 1108 y 1110, máquinas en gran escala; mientras que CDC produce su serie 7000 con el modelo 7600. Estas computadoras se caracterizan por ser muy potentes y veloces.

A finales de esta década la IBM de su serie 370 produce los modelos 3031, 3033, 4341. Burroughs con su serie 6000 produce los modelos 6500 y 6700 de avanzado diseño, que se reemplazaron por su serie 7000. Honey Well participa con su computadora DPS con varios modelos.

A mediados de la década de 1970, aparecen en el mercado las computadoras de tamaño mediano, o minicomputadoras que no son tan costosas como las grandes (llamadas también como mainframes que significa también, gran sistema), pero disponen de gran capacidad de procesamiento. Algunas minicomputadoras fueron las siguientes: la PDP - 8 y la PDP - 11 de Digital Equipment Corporation, la VAX (Virtual Address eXtended) de la misma compañía, los modelos NOVA y ECLIPSE de Data General, la serie 3000 y 9000 de Hewlett - Packard con varios modelos el 36 y el 34, la Wang y Honey - Well -Bull, Siemens de origen alemán, la ICL fabricada en Inglaterra. En la Unión Soviética se utilizó la US (Sistema Unificado, Ryad) que ha pasado por varias generaciones.

1.6.4 CUARTA GENERACIÓN

Aquí aparecen los microprocesadores que es un gran adelanto de la microelectrónica, son circuitos integrados de alta densidad y con una velocidad impresionante. Las

microcomputadoras con base en estos circuitos son extremadamente pequeñas y baratas, por lo que su uso se extiende al mercado industrial. Aquí nacen las computadoras personales que han adquirido proporciones enormes y que han influido en la sociedad en general sobre la llamada "revolución informática".

En 1976 Steve Wozniak y Steve Jobs inventan la primera microcomputadora de uso masivo y más tarde forman la compañía conocida como "Apple" que fue la segunda compañía más grande del mundo, antecedida tan solo por IBM; y ésta por su parte es aún de las cinco compañías más grandes del mundo.

En 1981 se vendieron 800, 000. computadoras personales, al siguiente año subió a 1, 400, 000. Entre 1984 y 1987 se vendieron alrededor de 60 millones de computadoras personales, por lo que no queda duda que su impacto y penetración han sido enormes.

Con el surgimiento de las computadoras personales, el software y los sistemas que con ellas se manejan han tenido un considerable avance, porque han hecho más interactiva la comunicación con el usuario. Surgen otras aplicaciones como los procesadores de palabra, las hojas electrónicas de cálculo, paquetes gráficos, etc. También las industrias del Software de las computadoras personales crece con gran rapidez, Gary Kildall y William Gates se dedicaron durante años a la creación de sistemas operativos y métodos para lograr una utilización sencilla de las microcomputadoras (son los creadores de CP/M y de los productos de Microsoft).

No todo son microcomputadoras, por su puesto, las minicomputadoras y los grandes sistemas continúan en desarrollo. De hecho las máquinas pequeñas rebasaban por mucho la capacidad de los grandes sistemas de 10 o 15 años antes, que requerían de instalaciones costosas y especiales, pero sería equivocado suponer que las grandes computadoras han

desaparecido; por el contrario, su presencia era ya ineludible en prácticamente todas las esferas de control gubernamental, militar y de la gran industria. Las enormes computadoras de las series CDC, CRAY, Hitachi o IBM por ejemplo, eran capaces de atender a varios cientos de millones de operaciones por segundo.

1.6.5 QUINTA GENERACIÓN

En vista de la acelerada marcha de la microelectrónica, la sociedad industrial se ha dado a la tarea de poner también a esa altura el desarrollo del software y los sistemas con que se manejan las computadoras. Surge la competencia internacional por el dominio del mercado de la computación, en la que se perfilan dos líderes que, sin embargo, no han podido alcanzar el nivel que se desea: la capacidad de comunicarse con la computadora en un lenguaje más cotidiano y no a través de códigos o lenguajes de control especializados.

Japón lanzó en 1983 el llamado "programa de la quinta generación de computadoras", con los objetivos explícitos de producir máquinas con innovaciones reales en los criterios mencionados. Y en los Estados Unidos ya está en actividad un programa en desarrollo que persigue objetivos semejantes, que pueden resumirse de la siguiente manera:

- Procesamiento en paralelo mediante arquitecturas y diseños especiales y circuitos de gran velocidad.
- Manejo de lenguaje natural y sistemas de inteligencia artificial.

LA COMPUTADORA EN LA ACTUALIDAD

Una tendencia constante en el desarrollo de los ordenadores es la microminiaturización, iniciativa que tiende a comprimir más elementos de circuitos en un espacio de chip cada vez más pequeño. Además, los investigadores intentan agilizar el

funcionamiento de los circuitos mediante el uso de la superconductividad, un fenómeno de disminución de la resistencia eléctrica que se observa cuando se enfrían los objetos a temperaturas muy bajas.

Las redes informáticas se han vuelto cada vez más importantes en el desarrollo de la tecnología de computadoras. Las redes son grupos de computadoras interconectados mediante sistemas de comunicación. La red pública Internet es un ejemplo de red informática planetaria. Las redes permiten que las computadoras conectadas intercambien rápidamente información y, en algunos casos, compartan una carga de trabajo, con lo que muchas computadoras pueden cooperar en la realización de una tarea. Se están desarrollando nuevas tecnologías de equipo físico y soporte lógico que acelerarán los dos procesos mencionados.

Una vía que se está explorando activamente es el ordenador de proceso paralelo, que emplea muchos chips para realizar varias tareas diferentes al mismo tiempo. El proceso paralelo podría llegar a reproducir hasta cierto punto las complejas funciones de realimentación, aproximación y evaluación que caracterizan al pensamiento humano. Otra forma de proceso paralelo que se está investigando es el uso de computadoras moleculares. En estas computadoras, los símbolos lógicos se expresan por unidades químicas de ADN en vez de por el flujo de electrones habitual en las computadoras corrientes.

Características Generales

Dotación física

- Más pequeño
- Más rápidamente
- Más barato

Software lógica

- Más grande (más exige en la dotación física: CPU, memoria, espacio de disco, etc.)
- Más fácil utilizar
- Mejore El diseño
- Más barato
- Más disponible

El futuro previsible de la computación es muy interesante, y se puede esperar que esta ciencia siga siendo objeto de atención prioritaria de gobiernos y de la sociedad en conjunto.

1.7 INTERNET

Para los últimos años del siglo XX, Internet irrumpió como un catalizador que promueve nuevas formas de transacciones. La red de redes, Internet o www (World Wide Web) junto con las Tecnologías de la Información (TI) evidencian la incidencia que tendrán en el aumento de la productividad en el mundo. La potencialidad de conectarse con todas las computadoras del mundo y, en consecuencia, con todos los clientes y proveedores al alcance, abrió un parte aguas en la cultura actual, pues implicó un gran cambio en el comportamiento de las personas, en la sociedad y en el concepto del valor de las cosas.

El 4 de octubre de 1957, el Estado soviético lanzó el primer satélite artificial, el Sputnik, logro al que Estados Unidos respondió al año siguiente creando dentro de su Departamento de Defensa el ARPA con la misión de formular proyectos de comunicación de

datos e informaciones entre distintos puntos del planeta, con las seguridades y con la rapidez que requerían sus previsiones militares y políticas.

Mediante la asignación de fondos, se involucro a algunas universidades y a determinar corporaciones privadas especializadas en informática y telecomunicaciones que, por ese tiempo, había comenzado a desarrollar las ideas teóricas del concepto de redes. Sin embargo, solo casi diez años después se pudo exponer el proyecto ARPANET, un plan que permitiría establecer una red para facilitar la transmisión de datos entre ordenadores distintos geográficamente; a pesar del tiempo transcurrido y aunque se había logrado captar cierto interés de las empresas privadas, la iniciativa seguía perteneciendo a los sectores militares y a los científicos.

En el año de 1969 se estableció la interconexión mediante cuatro nodos en dos universidades de California, la de Los Ángeles y la de Santa Bárbara, en el Stanford Research Institute de Menlo Park y en la Universidad de UTA de SALT Lake City; así esta red permitió que comenzaran a vislumbrarse las posibilidades de uso científico diferentes de los militares y, en consecuencia, se convirtiera en una herramienta de mayor prestigio social, con nuevas funciones.

El primer esfuerzo estuvo vinculado a la conmutación de paquetes, entorno necesario para el establecimiento de las comunicaciones, la verificación de que con estas se podían vincular a personas de distintos lugares y con diferentes intereses, facilito que muchos científicos cambiaran sus comportamientos anteriores y se comprometieran decididamente en este campo, desarrollando otras cuestiones vinculadas e imprescindibles, como el hipertexto o la transferencia de imágenes, las que pusieron de manifiesto la necesidad de establecer reglas científicas mínimas sobre las cuales se asentarían aplicaciones practicas que pudieran crear un mercado de usuarios y, por lo tanto, despertar la atracción y las grandes inversiones de los capitales privados.

Esas normas científicas, que para Internet se corresponden con los protocolos TCP/IP, son las que permiten ordenar y etiquetar las comunicaciones o numerarlas con las direcciones de destino de la información o números IP en cualquier parte del mundo, a través de una serie de ordenadores y un conjunto de dispositivos, llamados routers, que incluidos dentro de esos paquetes, facilitan las conexiones entre dos o mas redes³⁰.

En 1974, Robert Kahn y Vinton Cerf, acuñaron el vocablo INTERNET, sin que este hecho haya tenido ninguna repercusión social y, quizás, sin que ellos mismos se percataran que habían dado nombre a un fenómeno que, aunque se consolido veinte años después, marco el comienzo de una nueva era, la de la sociedad tecnócrata.

La aparición del ciberespacio, locución creada por William Gibson en 1984, que pasó casi inadvertida en ese momento y sólo se socializó mundialmente. Puede sostenerse que los padres científicos contemporáneos de la Internet son S. Deering y R. Hinden, quienes el 1º de abril de 1996 presentaron, en los Estados Unidos de Norteamérica, sus conclusiones de investigación a las que denominaron Siglas de Internet Protocolo, version 6 *specification*; por su traducción: Protocolo de Internet, especificación según versión 6.

Se ha incorporado un nuevo lenguaje, cualquiera sea el idioma nativo, con palabras cuyos orígenes pueden ser más o menos difusos, pero que son de uso cotidiano y representan un nuevo modo de interrelación social: informática, Internet, e-mail, teletrabajo, teleeducación, teledemocracia, teleciencia, son algunos de los exponentes más significativos de la evolución de los medios electrónicos que estamos viviendo. Cada uno de estos términos, por su parte, se vincula a fenómenos históricos que han tenido distintas respuestas en cada época, en cada sociedad, en cada gobierno, en cada sistema jurídico.

³⁰ DE MIGUEL ASENSIO, Pedro. Derecho Privado de Internet, Madrid, Civitas, 2001, p. 28

CAPITULO SEGUNDO

CONCEPTOS GENERALES DEL DERECHO FISCAL

2.1 DEFINICIÓN DE DERECHO FISCAL

Lo fiscal proviene del latín “fisco” que significa tesoro del emperador al que pagaban “tributum”, las provincias, y deriva de “fiscos” lugar de donde se depositaba el “tributum” que significa bolsa o cesto³¹.

En este orden de ideas podemos decir que lo fiscal comprende todos aquellos ingresos que obtenga el Estado con independencia de su origen, y créditos fiscales cuando se ha determinado el derecho a percibirlos.

Derecho Fiscal

Conjunto de normas y principios que regulan la relación jurídico-tributaria; entendiéndose por ésta última el vínculo legal en virtud del cual los ciudadanos resultan obligados a contribuir con una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o utilidades al sostenimiento del Estado³².

2.2 FUENTES FORMALES DEL DERECHO FISCAL

Debemos entender por fuentes las formas o actos a través de los cuales se manifiesta la vigencia del Derecho Tributario.

³¹ DELGADILLO GUTIÉRREZ Humberto. Principios de Derecho Tributario, Ed. Limusa Noriega, México 1997, p. 25

³² Diccionario Jurídico 2000, Jus, Desarrollo Jurídico Profesional, México, 2000.

Las fuentes formales del derecho Tributario son las siguientes: la ley, el decreto delegado, decreto ley, el reglamento, la jurisprudencia, las circulares, los tratados internacionales y los principios generales de derecho.

2.2.1 LA LEY

Ley es el acto emanado del Poder Legislativo que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, la ley es la fuente mas importante o preponderante en el derecho tributario, dados los términos del artículo 14 constitucional y del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que establece las obligaciones de contribuir a los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

2.2.2 EL DECRETO DELEGADO

El Congreso de la Unión trasmite al Ejecutivo facultades que le corresponden.

Por ejemplo; en materia tributaria se establece en el artículo 131, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que el Ejecutivo puede ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las tasas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso de la Unión, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país. El Ejecutivo debe someter a la aprobación del Congreso General el uso que hubiera hecho de la facultad concedida, al enviar el proyecto de presupuesto anual.

2.2.3 DECRETO LEY

Al respecto “se está en presencia de un decreto ley cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo ante una situación considerada como grave para la tranquilidad pública, para asumir la responsabilidad de dictar disposiciones transitorias para hacer frente a tal situación³³”

Por su Parte Jiménez González señala que es “una norma con rango de Ley dictada por el órgano estatal al que no corresponde normalmente el ejercicio de la función legislativa sino que por vía de excepción se ve habilitado para ello por mandamiento constitucional³⁴”

La Constitución Política de Los Estados Unidos Mexicanos prevé la existencia de este decreto ante la situación de suspensión de garantías individuales previstos en el Título Primero, en su artículo 29.

2.2.4 EL REGLAMENTO

El reglamento es un acto jurídico formalmente administrativo, tiene su origen en el Poder Ejecutivo, y materialmente legislativo, porque crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, en el cual se desarrollan y complementan en detalle las normas de una ley a efecto de hacer más eficaz y abstracto los medios para ello.

El artículo 92 de la Constitución Política de Los Estados Unidos Mexicanos dispone que todos los reglamentos, decretos y órdenes del Presidente deberán de estar firmados por el

³³ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal, 2 ed. Ed. Harla, México 1986, p. 25.

³⁴ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, 4 ed., Ed. ECAFSA, México 2000, p196.

secretario del despacho encargado del ramo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos.

Según tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el artículo 89, fracción I de la Constitución, confiere al ejecutivo, tres facultades: a) la de promulgar las leyes que expida el Congreso de la Unión; b) La de ejecutar dichas leyes, y c) La de proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, es decir la facultad reglamentaria³⁵.

Los reglamentos administrativos están sujetos a dos principios: el de la reserva de la ley y el de la preferencia de la ley.

Por virtud del principio de la reserva de la ley, el Ejecutivo, al ejercer la facultad reglamentaria, debe de abstenerse de legislar, esto es, que no puede crear normas jurídicas sobre materias que son de la exclusividad competencial del legislador, como es la materia tributaria. La violación de este principio trae como consecuencia la inconstitucionalidad del reglamento.

El principio de la preferencia de la ley señala que las disposiciones de un reglamento no pueden válidamente contrariar u oponer a las disposiciones contenidas en la ley que se reglamenta.

³⁵ Semanario Judicial de la Federación, VII Época, Vol. 103-108, 6 parte, p. 198

2.2.5 LA JURISPRUDENCIA

Es creada por la Suprema Corte de Justicia, funcionando en Pleno o en sala, según sus respectivas competencias y es obligatoria para los Tribunales Colegiados, Unitarios de Circuito, Juzgados de Distrito, Tribunales Administrativos Federales y Locales y Tribunales del Trabajo. También es creada por los Tribunales Colegiados de Circuito y esta es obligatoria para los mismos tribunales, así como para los mismos Juzgados de Distrito, Tribunales Judiciales del Fuero Común y Tribunales Administrativos y del Trabajo.

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia es de gran importancia y en muchas ocasiones las resoluciones emitidas han motivado que las leyes se reformen a fin de corregir los defectos de inconstitucionalidad que han sido expuestos en dichas resoluciones.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa crea Jurisprudencia; en Pleno con tres precedentes en un mismo sentido no interrumpidos por otro en contrario, o por cinco precedentes no interrumpidos por otro en contrario emitidos por las Secciones de las Sala Superior de dicho Tribunal.³⁶

Existen otros tribunales con facultad legal para sentar jurisprudencia:

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal (pleno), estructura la jurisprudencia, con base en los artículos 83 al 89 de la Ley Orgánica del Tribunal Contencioso Administrativo

³⁶ SALDAÑA MAGALLANES, A. Alejandro. Curso Elemental sobre Derecho Tributario, 1 ed. Ed. ISEF, México 2005, pp. 63 y 63.

Las atribuciones del pleno del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del D.F. son de carácter administrativo y jurisdiccional, pues además de establecer reglas para la distribución de negocios; adscribir a los magistrados para el pronto y expedito despacho de los asuntos de competencia del tribunal, le corresponde fijar la jurisprudencia definitiva de carácter obligatorio; resolver las contradicciones entre las salas, y conocer de los recursos que el mismo ordenamiento establece en contra de las salas (revisiones por violación de la jurisprudencia obligatoria, y en asuntos de importancia o trascendencia nacional) (artículo 19 de la ley orgánica).

Pueden establecer jurisprudencia obligatoria tanto las salas como el pleno. Para que se forme la primera es preciso que lo resuelto en las sentencias de la sala respectiva se sustente en cinco fallos no interrumpidos por otro en contrario, y que hubiesen sido aprobados por unanimidad de votos de los tres magistrados que las integran; puede interrumpirse cuando se dista una resolución en contrario, expresando las razones que funden dicha interrupción, y finalmente modificarse cumpliendo con las reglas establecidas para su formación (artículos 83 al 84 LOTCA).

Se entiende que se establece al resolver la contradicción de resoluciones o violación de jurisprudencia de las salas, que puede ser planteada en revisión por las partes en el plazo de tres días, o a través de la denuncia por los magistrados, autoridades o cualquier particular, con el objeto de que el tribunal en pleno establezca la resolución definitiva en el primer supuesto, o el criterio que como jurisprudencia debe prevalecer en el segundo. Para modificar dicha jurisprudencia del pleno se requiere la presencia de cuando menos las dos terceras partes de los integrantes del tribunal, y el voto mayoritario de las dos terceras partes de los presentes (artículos 83 al 88 de la LOTCA).

2.2.6 LAS CIRCULARES

Se llama Circular a una comunicación dirigida por una autoridad superior a una inferior sobre el mismo tema y con el mismo propósito. Este es el procedimiento empleado por las autoridades superiores para transmitir a las inferiores, sus instrucciones y decisiones. Las circulares tienen el carácter de abstractas, obligatorias para los subordinados, sin tener las características del reglamento³⁷.

Las circulares son avisos iguales, dirigidos a personas o instituciones, para darles conocimiento de alguna determinación relacionada con la acción gubernamental.

Las circulares se expiden con propósitos internos meramente administrativos, para uniformar, regular o establecer modalidades en la marcha de la Administración pública o aspectos generales externos, no comprendidos en los reglamentos interiores del trabajo y se limitan al mero ámbito de sus titulares.

La Suprema Corte de Justicia señala

“Las circulares no pueden ser tenidas como ley, y los actos de las autoridades que se funden en aquellas, importan una violación a los artículos 14 y 16 constitucionales”. Circulares de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. “El artículo 10, fracción I del Código Fiscal Federación, previene que las interpretaciones generales, abstractas e impersonales, que haga la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sólo obliga a los órganos que de ella dependen; por tanto, debe sobreseerse en el amparo pedido contra una circular que aún no es aplicable al causante por tener expedita la facultad de someterse o no a ella en las operaciones que realice, ya que dicho amparo será procedente solo cuando se declare infractor

³⁷ SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo, 18 ed. Ed. Porrúa, México, 1997. p. 218.

y se le exija el pago del impuesto combatido o se le imponga una sanción por inobservancia de dicha circular”.³⁸

2.2.7 LOS TRATADOS INTERNACIONALES

Son Acuerdos celebrados entre Estados para ordenar entre otros aspectos sus relaciones recíprocas en materia económica o cultural, así como para resolver o prevenir conflictos surgidos entre ellos.³⁹

La Constitución General de la República Mexicana, en su artículo 133, establece que los tratados internacionales que estén de acuerdo con la misma y que hayan sido aprobados por el Senado de la República, tienen el carácter de Ley Suprema.

La mayor parte de los tratados internacionales en materia tributaria tienen como materia la relativa a la doble tributación; pueden consistir también dentro de la categoría que estudiamos los que se han celebrado por la creación de organismos financieros internacionales; tales como el Fondo Monetario Internacional, etc.⁴⁰

2.2.8 LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO

Los principios generales del Derecho tienen el carácter de fuente de derecho como elementos de integración e interpretación de las normas jurídicas tributarias.

³⁸ Tesis Jurisprudencial número 40, 2 Sala, Juir. 17-65

³⁹ Ibidem, p. 65

⁴⁰ DE LA GARZA FRANCISCO, Sergio. Derecho Financiero Mexicano, 18 ed. Ed. Porrúa México 1999, p. 52

El artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos eleva los principios generales del Derecho a la categoría de fuente cuando dispone que las sentencias deben fundarse en los principios generales del derecho a falta de interpretación jurídica de la Ley.

Resulta oportuno señalar, que a diferencia de otras ramas del derecho, en el fiscal y desde luego hacemos referencia al momento impositivo y de recaudación, la autoridad debe sujetarse al principio de legalidad, es decir, no puede realizar nada que no se encuentre previsto en la Ley con anticipación a la relación del hecho generador. Aquí se localiza el Principio de Legalidad, que en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, *nullum tributum sine lege*.

2.3 ELEMENTOS PERSONALES DEL DERECHO FISCAL

Al hablar de los elementos personales del derecho Tributario, hacemos alusión sin duda, a uno de los aspectos más importantes en el ámbito tributario, la Relación Jurídica Tributaria.

La existencia de cargas tributarias no tendrían razón de ser de no existir un sujeto encargado de su establecimiento, recaudación y por el otro lado, otro obligado al pago. Se habla entonces de un acreedor y un deudor originalmente y por las características de cada uno de ellos, al acreedor se la ha denominado sujeto activo, y al deudor sujeto pasivo.

2.3.1 SUJETO ACTIVO.

Primeramente hay que aclarar que el sujeto activo de toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la ley. Sin

embargo, en materia tributaria esta facultad no es discrecional, como en el Derecho Privado, sino, por el contrario, se presenta como una facultad-obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no sólo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento sino también la obligación de hacerlo.

En los términos del artículo 31, fracción IV, constitucional, es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos 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.

Conforme a nuestra Constitución, la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, Distrito Federal, los Estados o provincias como se les denomina en otras naciones, y los Municipios; con la diferencia de que sólo los tres primeros tienen plena potestad jurídica tributaria, pues los municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, la cual se forma de las contribuciones que les señalen las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, fracción II de la propia Constitución. Fuera de la Federación, el Distrito Federal, los Estados o Municipios, ningún otro organismo o corporación puede, en nuestro país, ser acreedor de créditos fiscales.

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado. Mas como este se descompone en nuestro orden constitucional en diversas competencias de naturaleza y alcance diversos, en necesario delimitar el campo de acción de las mismas.

De acuerdo a lo antes señalado con la Constitución tenemos que son tres los sujetos activos:

- La federación, que es la persona jurídica que acumula el mayor número de facultades en materia fiscal.
- Los Estados o entidades federativas y
- Los municipios.

Al ser el Estado el sujeto activo de los tributos, nos tenemos pues que referir a la estructura político-administrativa del Estado Mexicano que obedece a la presencia de tres órganos de poder diversos: Federación, Estados o entidades federativas y Municipios, cuyas características más importantes son:

Federación

Está constituida por la unión de las diversas entidades territoriales que componen la República Mexicana, las que a través de un pacto consagrado por la Constitución han convenido en someterse a la autoridad de un poder soberano para la atención de todas las funciones de gobierno que por su naturaleza rebasan el ámbito meramente local de cada entidad, como lo son, entre otras, la política internacional, la emisión de moneda, la construcción y administración de vías de comunicación nacionales, el comercio exterior, la defensa nacional, etc.

A pesar de que las facultades respectivas se desprenden de un precepto constitucional que prevé facultades propias de la Federación, algunos autores afirman que ello no significa que todas las fracciones de tal ordenamiento sean exclusivas de la federación, como en algunos casos la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación así lo ha dejado

entrever, caso concreto sería el de la fracción X del Artículo 73 de la Constitución Federal, que incluso señalan algunos autores ni siquiera otorga facultades de legislación tributaria⁴¹.

La esencia del pacto federal radica en el hecho de que diversas circunscripciones territoriales que por sí mismas difícilmente podrían subsistir, se unen para dar origen a una entidad superior (la federación) que las represente y gobierne mediante el ejercicio de una serie de poderes y tributaciones que los entes creadores le otorgan y le reconocen. Así el artículo 40 Constitucional proclama: Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental.

Así también haciendo referencia el artículo 41 de la ley antes en mención que dice “El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del pacto Federal”.

Así tenemos pues que la Federación aparece como la esfera de poder supremo de la República, cuya autoridad soberana se ejerce en todo el territorio nacional y en el ámbito internacional, de acuerdo con las atribuciones que le otorga la ley fundamental.

Existen algunas materias reservadas exclusivamente a la Federación, estas materias son: el comercio exterior; aprovechamiento y explotación de los recursos naturales

⁴¹ DE LA GARZA FRANCISCO, Sergio. Derecho Financiero Mexicano, 19 ed. Ed. Porrúa México 2003, p. 228.

comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 de la Constitución; servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos; aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

Así podemos concluir que en los términos de las fracciones VII y XXIX del artículo 73 Constitucional, la Federación posee fuentes que sólo ella puede gravar en forma exclusiva y si su rendimiento no basta a cubrir el presupuesto, el Congreso Federal puede gravar otras fuentes hasta que basten a cubrirlos; así como que, constitucionalmente, las fuentes impositivas se clasifican en exclusivas y concurrentes; las primeras sólo las pueden gravar la Federación y respecto de las segundas pueden concurrir a gravarlas, simultáneamente la Federación, los Estados y los Municipios.

Estados o Entidades Federativas

Las entidades federativas son las partes integrantes de la Federación, dotadas de un gobierno autónomo en lo que toca a su régimen interior, vale decir en lo relativo al manejo político-administrativo de sus respectivos problemas locales.

De acuerdo con la Constitución, el régimen interior de los estados, a pesar de su autonomía relativa, no puede en ningún caso contravenir las estipulaciones del pacto federal. Las entidades federativas tienen facultades concurrentes con la Federación para gravar todas las demás fuentes económicas, las que no tiene prohibidas de acuerdo al artículo 117 fracciones IV a VII de la Constitución.

Respecto a la limitación establecida en función de la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, cuya consecuencia ha sido que los Estados no establezcan su propio Impuesto sobre la renta, es de hacerse notar que en las leyes de hacienda de los estados se ha gravado a la imposición de capitales, es decir, se ha establecido un impuesto sobre, los productos o rendimientos del capital; además, existen entidades federativas que han establecido impuestos sobre los ingresos derivados del ejercicio de una profesión lucrativa, que no es otra cosa que gravar alguno de los ingresos de las personas físicas derivados del trabajo personal, es decir, existen establecidos algunos impuestos sobre la renta.

Respecto al problema consistente en que las entidades no pueden gravar a personas que residan fuera de su territorio, aún cuando en el mismo perciban todos sus ingresos o utilidades, las entidades federativas han modificado sus legislaciones fiscales a fin de establecer como hecho imponible el que tiene lugar dentro de su circunscripción territorial, por ejemplo, gravar la producción, la distribución, el consumo. etc.

Municipios

Puede definirse al municipio como la célula de la organización del Estado Mexicano al servir de base para la división territorial y para las estructuras políticas y administrativas de las entidades y miembros de la federación.

Los Municipios se representan como una serie de pequeñas circunscripciones territoriales cuyo conjunto integra una entidad federativa.

El artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece:

“Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el municipio libre, conforme a las bases siguientes:

“Fracción IV. Los municipios administraran libremente su hacienda, la cual se formara de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor.”

El municipio es, sin duda, el de situación económica más precaria, la entidad política que en forma directa satisface las necesidades esenciales de la población, principalmente a través de la prestación de diversos servicios públicos. Esta situación se debe a que el municipio tiene la imposibilidad de establecer por si mismo sus tributos ya que los tributos municipales son establecidos por las legislaturas estatales y el municipio, ya que ellos tienen la libre administración de su hacienda pudiendo solamente sugerir a las legislaturas estatales los tributos que consideren necesarios y convenientes.

2.3.2 SUJETO PASIVO.

Por sujeto pasivo de la obligación tributaria debe entenderse a la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución es decir, a la que se le coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece en su artículo 31, fracción IV lo siguiente:

Artículo 31. Son obligación de los mexicanos:

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

El Artículo 1°. Del Código Fiscal nos señala que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, así podemos concluir que existen dos clases de sujetos pasivos.

Personas Físicas: todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir, de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones, lo cual amplía enormemente el concepto; pues aun los menores de edad e incapaces, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo.

Persona Morales: Constituidas por todas las asociaciones, o sociedades civiles o mercantiles debidamente organizadas conforme a las leyes del país que tengan establecido su domicilio social. La fracción II, del artículo 10 del Código Fiscal de la Federación señala como domicilio:

En el caso de personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.
- b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Dentro del nuestro sistema tributario federal, una persona física o moral adquiere el carácter de sujeto pasivo mediante la simple realización de un hecho generador de un tributo, independientemente del lugar donde tenga su domicilio.

Cabe señalar que basta con que una persona física o moral obtenga un ingreso de fuente de riqueza ubicada en México y/o en el extranjero si es que en este último caso se encuentra domiciliada en el territorio nacional, para que en forma automática e inmediata adquiera el carácter de sujeto pasivo de la obligación tributaria en materia de impuestos sobre la renta sin que para dicha consideración influyan en absoluto los enunciados factores de domicilio y nacionalidad. Entendiendo por fuente de riqueza el lugar donde se produce los hechos generadores de tributo. Es decir, el sitio donde el sujeto pasivo percibe el ingreso, rendimiento o utilidad gravados por la ley tributaria o donde se derivan tales percepciones, cuando este sitio o lugar se localiza en algún punto del territorio nacional, surge para el receptor del beneficio económico la obligación de esterar los tributos o contribuciones federales que procedan conforme a las leyes aplicables.

Podemos concluir que sujeto pasivo será todo aquel (persona física o moral) que se sitúe en el supuesto jurídico previsto por la norma tributaria.

2.3.3 CLASIFICACIÓN DEL SUJETO PASIVO.

Nuestra legislación Tributaria, sin entrar en tantas complicaciones terminológicas, esencialmente regula dos tipos de sujetos pasivos: el causante directo y el responsable solidario.

Nuestro Derecho Fiscal, a pesar de hacer mención exclusivamente a dos clases de sujetos pasivos, en realidad comprende a cuatro tipos, aunque englobando a los tres últimos

bajo el común denominador de responsables solidarios. Así se comprende a los siguientes sujetos pasivos o causantes:

Sujeto Pasivo Contribuyente u Obligado Directo.

Es el típico sujeto pasivo, se trata de la persona física o moral, nacional o extranjera, que lleva a cabo el hecho generador del tributo, obteniendo un ingreso, rendimiento o utilidad gravables, de una fuente de riqueza ubicada en territorio nacional y/o en el extranjero, cuando en este último caso tenga establecido en México su domicilio. Se le da tal nombre por que sobre él recae el deber tributario, es quien específicamente se coloca dentro de la hipótesis normativa (Código Fiscal de la Federación artículo 1º).

El obligado directo es el principal sujeto pasivo de los tributos y este a diferencia de los otros tres sujetos pasivos, es el único al que propiamente pueda denominársele causante. También es el único al que propiamente puede denominársele como contribuyente, toda vez que es quien con cargo en su patrimonio contribuye a sufragar los gastos públicos.

Sujeto Pasivo Obligado Solidario

Se le define como la persona, física o moral nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la ley tributaria aplicable, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del fisco, la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo (Código Fiscal de la Federación, artículo 26).

Sujeto Pasivo obligado Subsidiariamente o por Sustitución.

La expresión “en lugar de” significa que el sustituto ocupa la posición del sujeto pasivo, sin desplazarlo totalmente y, por lo tanto, queda obligado a cumplir con la obligación tributaria del contribuyente, pero no tiene que soportar la carga tributaria toda vez que no ha sido él que ha manifestado la capacidad económica que ha de ser gravada⁴².

Podemos definirlo como aquella persona, generalmente física, que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe respecto de un acto jurídico generador de tributos o contribuciones y a la que la ley hace responsable de su pago bajo determinadas circunstancias en los mismos términos que al sujeto pasivo obligado directo.

Sujetos Pasivos Obligados por Garantía.

Podemos definirlo como la persona física o moral que voluntariamente afecta un bien de su propiedad u otorga una fianza, con el objeto de responder ante el fisco, a nombre y cuenta del sujeto pasivo obligado directo, del debido entero de un tributo originalmente a cargo de este último y cuyo pago ha quedado en suspenso, en el supuesto de que al ocurrir su exigibilidad, el propio obligado directo no lo cubra oportunamente.

Así podemos mencionar como características de esta definición: que el obligado por garantía puede ser tanto una persona física como una moral. El carácter de sujeto pasivo por garantía se adquiere como consecuencia de un acto de libre manifestación de la voluntad, es decir, que este es el único sujeto pasivo que no asume tal papel por suposición de la ley, sino por voluntad propia.

⁴² MART PAREDES, Montiel. El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria, Ed. Porrúa, México 2001, p. 187.

El obligado por garantía adquiere expresamente el deber de responder ante la autoridad hacendaria por orden y cuenta del contribuyente directo del entero oportuno de una contribución originalmente a cargo de este último.

Podemos afirmar que el sujeto obligado por garantía debe su existencia y reconocimiento legal a la ineludible necesidad de que el Estado asegure, por todos los medios a su alcance, la percepción de los ingresos tributarios.

2.3.4 VINCULACIÓN DEL SUJETO PASIVO

Llámesse criterio de vinculación al señalamiento por la ley de cómo, cuándo, dónde y por qué surge el nexo entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación.

Conforme al criterio de domicilio, están obligados al pago de tributos en un país las personas que en él tiene su domicilio y corresponde a la legislación interna de cada país definir este concepto. En México se considera como domicilio "el lugar donde reside la persona física con el propósito de establecerse en él; a falta de éste, el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios; y a falta de uno y otro, el lugar donde se halle". Para las personas morales su domicilio "es el lugar donde se halle establecida su administración".

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación en su artículo 10, considera como domicilio fiscal:

Tratándose de personas físicas:

Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentra el principal asiento de sus negocios.

Cuando no realicen actividades señaladas en el punto anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilice como base fija para el desempeño de sus actividades.

En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

Tratándose de personas morales

Cuando sean residentes en el país, el local donde se encuentre la administración principal del negocio.

Si se trata de establecimiento de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local donde se encuentre su administración principal.

Conforme al criterio de residencia, las personas están obligadas al pago de tributos en un país por su sola estancia en él.

Conforme al criterio de la fuente de riqueza, las personas están obligadas al pago de tributos en un país si en él se origina el ingreso gravado o él se encuentra los bienes afectos al tributo, sin importar su nacionalidad, domicilio o residencia.

Conforme al criterio de establecimiento permanente, están obligadas al pago de tributo en un país las personas que sin tener domicilio o residencia en ese país, tengan en él un lugar de negocios en el que realicen actividades gravadas, respecto de los ingresos atribuibles al establecimiento.

2.4 OBLIGACIÓN FISCAL

La obligación tributaria, señala Emilio Margain Manautou, es; "...el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria y excepcionalmente en especie⁴³.

Por ultimo el Doctor en Derecho Luis Humberto Delgadillo manifiesta que; "...la denominación de la obligación fiscal es para toda conducta que el sujeto deba realizar cuando se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria, independientemente de que dicha conducta se de dar, hacer, o de no hacer⁴⁴.

Ahora bien, podemos vislumbrar que existen distintas obligaciones que giran en torno a la relación tributaria, que son:

- Sustantivas que consisten en cantidades predominante en dinero, siendo la obligación principal prioritariamente. Estas derivan de la acusación de los tributos y el objeto es siempre de dar.
- Formales: Que no consisten primordialmente en un pago, siendo obligaciones de tipo administrativas o de política tributaria. En estas el objeto de la obligación será de:
 1. Hacer; presentación de declaraciones, manifestaciones, avisos, o llevar una contabilidad (se relaciona con la determinación de créditos fiscales).
 2. No hacer; no introducir al país mercancía no autorizados o la que no se acredite su legal estancia en el país.

⁴³ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 12 ed. Ed. Porrúa, México, 1996, p. 246

⁴⁴ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Humberto. op. cit. p. 99.

3. Tolerar; admitir inspecciones o visitas domiciliarias que realiza la autoridad fiscal.

En tales condiciones podemos señalar que la obligación tributaria surge con motivo de la relación jurídica que existe entre el Estado y el Particular, consiste en dar, hacer, no hacer, o tolerar, obligaciones conocidas como sustantivas y formales.

2.4.1 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

Por lo que hace al nacimiento de la obligación tributaria, el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación señala que:

“Artículo 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hechos, previstos en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.”

En cuanto a las situaciones jurídicas, hay que denotar que el hecho generador se entiende ocurrido desde que aquellas son constituidas en definitiva de conformidad con la ley. Por lo que hace a las situaciones de hechos, se entenderá que el hecho generador se considera realizado en el momento en que hayan ocurrido las circunstancias materiales para ello y produzcan los efectos correspondientes.⁴⁵

Tratándose de impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley como su presupuesto que siempre es un acto o hecho de un particular. En cuanto a los derechos la obligación fiscal nace en el momento en que la autoridad efectivamente preste el servicio administrativo al particular. En la contribución especial, la obligación fiscal nace en el momento en que el estado pone en servicio la obra pública de interés general, pero que beneficia particularmente a un determinado sector, o bien,

⁴⁵ SALDAÑA MAGALLANES, A. Alejandro. op cit. p. 73

en el momento en que presta el servicio público que reclama el interés general como consecuencia de la actividad que desarrolla algún particular.

El momento del nacimiento de la obligación fiscal es sumamente importante ya que permite determinar lo siguiente.

- Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva y aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal como son la presentación de declaraciones.
- Determinar la ley aplicable que no puede ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular.
- Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.
- Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.
- Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.
- Determinar la época de pago y exigibilidad de la obligación fiscal y por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción.
- Determinar las sanciones aplicables en función de la ley vigente en el momento de nacimiento de la obligación.

2.4.2 DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

La determinación de la obligación fiscal es el conjunto de actos realizados por el sujeto pasivo o por el sujeto activo, o de ambos, consistentes en la aplicación del método señalado por la ley para conocer el alcance cuantitativo de las obligaciones tributarias, cuando la ley

general tributaria se particulariza en cada caso concreto, que en otras palabras será la precisión de la deuda en cantidad líquida.

De lo anterior podemos señalar que la determinación fiscal corre a cargo de:

- El sujeto pasivo; cuando el causante para cumplir con su obligación tributaria y sin que tenga intervención alguna la autoridad fiscal, efectúa la cuantificación de la carga fiscal, lo que algunos autores denominan la autodeterminación o autoimposición.
- El sujeto activo; cuando la autoridad sin intervención del causante o su colaboración, realiza la cuantificación de la carga tributaria, es decir, de oficio.
- De modo excepcional se encuentra la que efectúa la autoridad y el causante, a esta se le conoce como mixta o de concordato.

Por lo general quien debe realizar la determinación tributaria para satisfacer la carga tributaria y cumplir con su obligación de pago será el contribuyente, sin embargo de no hacerlo la autoridad fiscal lo hará en su lugar.⁴⁶

2.4.3 EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

Aun cuando existen diversos modos de extinguir la obligación fiscal, el más común y además el normal es el cumplimiento o pago.

⁴⁶ Ibidem, p. 74.

El pago

El pago se va a satisfacer o cubrir la prestación a que tiene lugar la obligación tributaria, objeto que estará sujeta a los principios de identidad, integridad e indivisibilidad, salvo disposición de la ley o convenio expreso de por medio. Las personas que deben efectuar el pago serán los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria.⁴⁷

Se aceptaran como medios de pago los cheques certificados o de caja, giros postales, telegráficos o bancarios y las transferencias de fondo regulados por el Banco de México de conformidad con el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación.

Los pagos se realizaran en el tiempo y plazo que fijen las leyes, siguiendo las reglas previstas en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, de esta manera los pagos podrán realizarse de manera diferida o en parcialidades de conformidad con el artículo 66 del citado Código.

El efecto del pago es la extinción de la obligación tributaria, y por consecuencia, la liberación del deudor. Para que se produzca tal efecto liberatorio, es necesario que el pago reúna las siguientes condiciones:

- Que el pago haya sido recibido por el Estado lisa y llanamente, sin reservas de ninguna naturaleza.
- La segunda es que debe haber mediado buena fe del parte del contribuyente.

La condonación

La figura de la condonación para extinguir la obligación en materia tributaria esencialmente será la renuncia a un derecho en parte o en todo salvo disposición en contra. Esto consiste en que la autoridad fiscal renuncia al pago de los tributos respectivos.

⁴⁷ DE LA GARZA FRANCISCO, Sergio, op. cit. p. 596.

En la legislación mexicana el Código Fiscal de la Federación señala en su numeral 39, fracción I lo siguiente:

Artículo 39. El ejecutivo federal mediante resolución de carácter general podrá:

- I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecté la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en caso de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.
- II. Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional.”

En este orden de ideas la condenación puede ser parcial o total, previo decreto y con causa justificada de la misma. Por otro lado si bien el artículo transcrito prevé de igual manera la condenación de accesorios, el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación contempla un tratamiento especial a las multas; en cuyo caso la condenación se podrá hacer a título particular sin mayores exigencias.

La compensación

La compensación se da cuando dos personas por su propio derecho reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente, concepto retomado del derecho civil que obviamente es aplicado al derecho tributario. Así cuando las calidades de deudor y acreedor se dan de manera inversa cualquier contribuyente que tenga obligación de pagar contribuciones a su cargo o por su cuenta de terceros podrá compensar las contribuciones que tenga a su favor, sin pedir autorización a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

A partir de julio del 2004 de conformidad con el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación los contribuyentes podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por deudo propio o por retención de terceros, siempre que ambas deriven de impuesto federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la autoridad y no tenga destino específico, incluyendo sus accesorias.

Para que proceda la compensación deberá existir reciprocidad y que sea por propio derecho, así como principalidad en las obligaciones, fungibilidad, firmeza y libre disposición de los créditos. En tales condiciones la compensación podrá ser realizada por el contribuyente o retenedor, máxime cuando se hace del conocimiento y se comprueba por la autoridad fiscal, tiene el carácter de obligatoria:

“... La compensación, institución del derecho civil, es una de las formas en que se extinguen las obligaciones y opera cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocos de deuda cierta, líquida, exigibles y en las que se debe dinero o bienes fungibles de la misma calidad y especie. Esta figura, que parte de la buena fe, implica que ningún acreedor debe pretender cobrar un crédito sin pagar, al propio tiempo, la deuda que tiene para con su deudor recíproco y se justifica también como una garantía, pues permite a ambos interesados precaverse contra la posible insolvencia, al no pagar su propia deuda sin hacer a la vez efectivo su crédito, extinguiendo de ese modo las dos deudas hasta por la cantidad que importe la menor. De acuerdo con lo anterior, al incorporarse la compensación al orden jurídico tributario, funciona como forma extintiva de la obligación fiscal y tiene lugar cuando fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos. Ahora bien, la interpretación que debe darse al penúltimo párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, al señalar que las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que tengan derecho a recibir los contribuyentes de aquellas por cualquier concepto, es en el sentido de que esta prerrogativa se otorga a la autoridad exactora para que la ejerza en forma discrecional, pudiendo así, cuando lo estime conveniente, compensar saldos con los

contribuyentes. Sin embargo, tal facultad se torna obligación cuando el particular, en tiempo y forma, demuestra la existencia de un saldo a favor por compensar, solicitando que ello se realice, caso en el cual la autoridad, a pesar de estar frente a una actividad discrecional debe ineludiblemente pronunciarse sobre su procedencia, exponiendo siempre las razones y fundamentos legales que la llevan o no hacerlo”.⁴⁸

Cancelación

La cancelación se encuentra fundamentada en el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación, sin embargo en estricto derecho esta figura es parcialmente extintiva ya que no tiene poder liberatorio, siendo que únicamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público suspende el cobro (el tiempo para que llegue a operar la prescripción sigue corriendo bajo riesgo pleno de la autoridad).

La autoridad podrá cancelar cuando:

1. Se trate de créditos bajos.
2. Por inconstabilidad en el cobro o que el contribuyente sea insolvente.
3. Por emisión de leyes o acuerdos depuratorios de cuentas publicas.

De lo anterior se tiene por ejemplo lo señalado en el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2005; la Secretaría de Hacienda y Crédito Público estará facultada para cancelar créditos fiscales menores, dada la inconstabilidad, en los mismos, previa determinación del crédito fiscal y hasta que la autoridad fiscal inicie el

⁴⁸ Semanario Judicial de la Federación. Tribunales Colegiados de Circuito; Tomo XV, enero de 2002, Tesis 1.7º. A A.P, 1274

procedimiento administrativo de ejecución y se constata la voluntad de cancelar o no el crédito fiscal.⁴⁹

Dación de pago

La dación en pago es el acto por medio del cual el deudor da en pago una prestación diversa a la deuda al acreedor, el cual lo acepta en sustitución de aquella prestación. En materia tributaria esta figura es empleada de modo excepcional como forma de extinguir la obligación tributaria.

La dación de pago no se encuentra regulada en el Código Fiscal de la Federación, sin embargo, puede ser total o parcial, debiendo ser en ambos casos la única forma con que cuente el contribuyente para cubrir la obligación tributaria y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público haga efectivo así un crédito fiscal (artículo 17 apartado A fracción LXXIV del Reglamento interior del Servicio Tributario).

Esta decisión no depende de la ley ni de la voluntad del deudor, sino que radica medularmente en la facultad discrecional del Estado en beneficio de los contribuyentes que no cuentan con los medios para hacer frente a sus obligaciones o créditos fiscales a su cargo, siendo una circunstancia excepcional para liberarse de la obligación tributaria respectiva mediante dación en bienes o servicios.

⁴⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, Tribunales Colegiados de Circuito. Tomo XV enero de 2002, Tesis V, 20.J./55. p. 1036

Caso fortuito o fuerza mayor

El caso fortuito o fuerza mayor implica la extinción de la obligación tributaria, por lo que esta contemplada como una forma de liberarse de la obligación tributaria. En el numeral 73 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación se contempla lo mencionado, eximiendo así al causante del cumplimiento de la obligación de pago, como se desprende de la siguiente tesis:

“...El artículo 73, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, establece que no se impondrán multas cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito, sin embargo, tomando en cuenta que para que se determine la existencia de la fuerza mayor, según la doctrina, deben coincidir diversos elementos, como son: el que el obstáculo que impide el cumplimiento de un deber jurídico sea provocado por un fenómeno de la naturaleza o un hecho de persona con autoridad pública; que además sea general, este elemento no se exige cuando se trata de una obligación que se cumple por una ejecución de hecho personal; que sea insuperable, esto es, que haga imposible de manera definitiva el cumplimiento de la obligación; así mismo imprevisible, es decir, que no pueda denotarse el obstáculo, o anticiparse en forma alguna, previsible pero inevitable, esto es, que siendo el acotamiento que impide el cumplimiento de la obligación previsible, queda fuera de la capacidad del obligado el evitarlo, con los consecuentes resultados de una falta o infracción.⁵⁰

La baja

Es una forma de extinción de la obligación tributaria de carácter formal, ya que dada las condiciones que imperan en el causante del tributo, este es eliminado del Registro Federal de Contribuyentes, sea en sus actividades o bienes. En materia tributaria existen varios

⁵⁰ Terecr Época, Segunda Sección RTJFA Año XI No. 127, Julio 1998 Tesis III-TA-5-11-44, p.107.

ejemplos de la figura de la baja; traspaso de negociaciones, la clausura definitiva o la cesación de actividades⁵¹.

Destrucción de la cosa

Esto se da cuando por ejemplo en el ámbito aduanero, la mercancía que se encuentra en depósito se destruye total o parcialmente, extinguiéndose total o parcialmente las contribuciones causadas.

Prescripción

Es una figura jurídica que de actualizarse conlleva la extinción de la obligación tributaria, misma que opera con el simple transcurso del tiempo, siendo tanto a favor del contribuyente como a favor de la autoridad (artículo 22 penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación).

El tiempo que debe transcurrir para que opere la prescripción es de cinco años contados a partir del momento en que el pago pudo ser legalmente exigido, pudiéndose solicitar a la autoridad fiscal la declaratoria de prescripción de créditos fiscales.

Ahora bien, el término de referencia se verá interrumpido con cada gestión de cobro que efectuó la autoridad, como por el reconocimiento del deudor, asimismo se interrumpirá cuando el contribuyente hubiese desocupado el domicilio fiscal sin dar aviso a la autoridad o lo hubiere hecho con un domicilio incorrecto. Cuando se suspenda el procedimiento

⁵¹ DE LA GARZA FRANCISCO, Sergio. op. cit. p.624.

administrativo de ejecución también se suspenderá el término de cinco años para que opere la prescripción⁵².

Caducidad

La caducidad en materia tributaria es la pérdida del derecho o la facultad de la autoridad fiscal para determinar el tributo por el transcurso de cinco años; artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, término que a su vez podrá ser hasta por diez años, o en su caso por tres años de conformidad con el artículo en comento.

EL cómputo del plazo para que opere la caducidad es; cuando la autoridad fiscal inicia el ejercicio de sus facultades de comprobación, o el particular interponga algún medio de defensa. Por regla general el plazo deberá de empezar a computarse a partir del día siguiente de la fecha en que el contribuyente presente o deba presentar la declaración respectiva. El particular deberá solicitar la declaratoria sobre la extinción de las facultades de autoridad.

Tratándose de la suspensión del plazo de caducidad, en caso de obtener resolución favorable por algún medio de defensa para efectos de reponer el procedimiento, es indudable que la orden de visita subsistirá, luego entonces estará latente y surte plenos efectos el plazo para suspender la caducidad⁵³, caso contrario lo sería cuando la resolución fuese favorable en forma lisa y llana.

⁵² SALDAÑA MAGALLANES, A. Alejandro. op. cit. pp. 82 y 83.

⁵³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tribunales Colegiados de Circuito. Tomo XIV, agosto de 2001, Tesis I. 8o.A. P. 1206

La Exención

Es una figura jurídica temporal y personal, debiéndose consignar expresamente en ley, con efectos a futuro y creada por el legislador por razones de equidad y conveniencia y política económica; la primera de las mencionadas porque en algunos casos los particulares se ven doblemente afectados por la carga tributaria, causándoles un detrimento considerable en su patrimonio, la segunda atiende a no encarecer la vida del particular en relación con aquellos artículos que son considerados como de primera necesidad, y la tercera que atiende a una determinada finalidad del Estado encausando ciertas actividades.

A pesar de que la exención esta prevista y regulada por distintos cuerpos normativos de la materia, hay quienes la han criticado en razón de que la Constitución Federal en su numeral 28 prohíbe la exención de impuestos, de lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido que la inconstitucionalidad de merito será solo cuando se trata de exenciones en lo individual y no así en términos generales.

2.5. CONTRIBUCIONES

El término contribución, es una denominación moderna y útil (psicológicamente hablando) para permitirle al Estado allegarse de recursos vía tributaria. Históricamente ha evolucionado hasta alcanzar incluso la característica de deber cívico.

2.5.1 CONCEPTO DE CONTRIBUCIONES

Por contribución debemos entender aquella aportación pecuniaria o en especie que todo particular debe proporcionar al Estado en que habite siempre que su legislación lo marque.

Como características de las contribuciones se pueden encontrar las siguientes

- Que su naturaleza es netamente personal.
- Que sus aportaciones son pecuniarias.
- Que su producto se debe destinar a cubrir los gastos públicos de los entes federales, estatal y/o municipal.
- Que la aportación debe ser proporcional y equitativa.
- Que esta obligación se puede establecer solo mediante disposición legal.

Podemos establecer que los tributos son todas aquellas aportaciones económicas que de acuerdo con la ley, exige el Estado de manera proporcional y equitativa a los particulares sujetos a su potestad soberana, y que se destinan a cubrir el gasto público por ello que esta figura ha recibido el concepto de tributo y recibe muy diversos nombres según sea el país y el autor que lo trate tenemos que se han utilizado como sinónimos de tributo principalmente los términos contribución impuesto, gravamen y exacción.

2.5.2 CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES

El Código Fiscal en su artículo 2, establece que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, así como los accesorios que tengan su origen en situaciones tributarias.

Los Impuestos.

En cuanto al Código Fiscal el artículo 2º, fracción I define al impuesto como "las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se

encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las facciones II, III y IV de este mismo artículo”.

José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González dicen que impuesto es...”prestación coactiva, generalmente pecuniaria, que un Estado público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por la ley a satisfacerla, cuando realizan determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos⁵⁴”.

Es por ello que se dice que el impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial directo o inmediato. Así podemos determinar que los impuestos tienen cinco elementos básicos que son:

1. El sujeto del impuesto.
2. El objeto del impuesto.
3. La determinación de la base.
4. La aplicación de la tasa, tarifa o cuotas.
5. La forma, medio y fecha de pago.

En lo referente al sujeto del impuesto lo primero que debe determinarse al aplicar un gravamen es el sujeto, encontrando un sujeto principal pero también puede haber responsables solidarios, en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), en su artículo 1º establece que los sujetos principales son:

⁵⁴ PÉREZ DE AYALA, José Luis. Derecho Tributario, Ed. Plaza Universitaria, Salamanca 1994, p.171.

I.- Los residentes en México respecto de sus ingresos (incluyendo ingresos que proviene del extranjero).

II.- Los residentes en el extranjero con establecimiento o base fija en el país respecto de los ingresos atribuibles en México.

III.- Los residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situada en territorio nacional.

El Objeto del gravamen se determina como aquello que se pretende gravar, en cada Ley existe un objetivo implícito.

Aportaciones de Seguridad Social

Las aportaciones de seguridad social son aquellas contribuciones establecida en ley a cargo de individuos que son sustituidos por el estado, en cumplimiento de sus obligaciones fijadas por la Constitución en materia de seguridad social, contribuciones como las aportaciones patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social, al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, son sustituidas de las obligaciones marcadas por la constitución que quedan a cargo del patrón.

El Código Fiscal de la Federación por su parte en su artículo 2º. Fracción II define a estas como las contribuciones establecidas en la 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 benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado. Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hacen mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.”

Existen distintas tesis sobre la naturaleza de las aportaciones de seguridad social, siendo para algunos autores: Derechos, para otros Contribuciones Especiales o subespecie dentro de la misma con todos los caracteres del tributo.⁵⁵

Contribuciones de mejoras.

Las contribuciones de mejoras es la prestación en dinero que deviene con motivo de una obra pública o de actividades estatales, teniendo lugar cuando el particular sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria obtiene un beneficio específico, que se traduce en el aumento de valor de un inmueble derivado de una obra pública.

De acuerdo con el Código Fiscal en su artículo 2º fracción III establece que dichas contribuciones son las establecidas en la ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Derechos.

Los Derechos son aquellas contribuciones que establece la ley con los siguientes objetivos:

El Código Fiscal en su fracción IV, artículo 2 define a los derechos como las contribuciones establecidas en ley por 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 desconcertados 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.

⁵⁵ VALDÉS COSTA, Ramón. Curso de Derecho Tributario, Ed. Temis, México 2001, p.228.

2.5.3 CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

Atendiendo a las peculiaridades de los impuestos; éstos se han clasificado en los siguientes;

- a) Directos e indirectos: los primeros son aquellos que no pueden ser trasladados, residiendo en el patrimonio del sujeto pasivo de la relación tributaria, los segundos por lo contrario serán aquellos que si pueden ser trasladados y no residen en el sujeto pasivo de la relación.
- b) Reales y Personales: los primeros se refieren a las cosas o bienes y los segundos son los que atienden a la persona, sin importar los bienes o cosas.
- c) Específicos y Ad Valorem; los Específicos se enfocan a una unidad de medida y los segundos en función del valor del bien grabado.
- d) Generales y Especiales; los primeros gravan diversas operaciones o actividades con un común denominador, y los Especiales gravan una sola actividad en forma aislada.
- e) Con Fines Fiscales y Fines Extrafiscales; los primeros se refieren a aquellos impuestos que se imponen para satisfacer el gasto público, y los segundos se imponen para un fin diverso ya sea político, económico o social.

2.6 ÓRGANO ENCARGADO DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

Es preciso señalar que el sujeto activo de la relación jurídico tributaria, es decir el representante del Estado y del Poder Ejecutivo, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y actualmente el Servicio de Administración Tributaria, quienes se encargan de la determinación, liquidación y recaudación de las contribuciones.

Hacienda tiene su origen del verbo latino *facera*, que deriva del árabe *ckasena*, que significa la vida económica de los entes públicos y en sentido estricto hace mención a los ingresos.

Actualmente Hacienda se puede definir como la ciencia que estudia la actividad del estado cuando utiliza medidas especiales llamadas financieras: gastos, tasas, impuestos, empréstitos, medidas monetarias, presupuestos, etc.

Así pues podemos decir que la hacienda es el conjunto de derechos pertenecientes al estado, es decir: los ingresos y los egresos de los gobiernos, tanto federales como estatales y locales.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió sobre esta materia, el sumario del criterio es:

ADMINISTRACIONES LOCALES DE RECAUDACIÓN. EL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA TIENE FACULTADES CONSTITUCIONALES PARA CREARLAS (ARTICULO 111 DEL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO REFORMADO POR EL DECRETO PUBLICADO EL 25 DE ENERO DE 1993). La circunstancia de que el artículo 111 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público contemple la creación de Administraciones Locales de Recaudación, no implica que a través de dicho ordenamiento se este facultando al Presidente de la Republica para crear esos organismos, pues tal facultad le es otorgada directamente por la fracción I del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto le otorga, entre otras, la facultad reglamentaria, que constituye un medio para proveer, en la esfera administrativa, a la exacta observancia de las leyes; por ello, el titular del Poder Ejecutivo , obedeciendo a condiciones y circunstancias especiales y sin desbordar la facultad de que esta investido, puede expedir normas especiales a fin de crear la

dependencias necesarias para la realización de funciones previstas en la Ley y las cuales deben cumplirse en el ejercicio de la actividad administrativa. En consecuencia, el artículo 111 del Reglamento mencionado, no es contrario a la Constitución, puesto que es una disposición reglamentaria especial expedida con apoyo al artículo 89, fracción I, constitucional y en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, para desarrollar y detallar los principios generales contenidos en ésta y en el Código Fiscal de la Federación, a fin de facilitar el ejercicio de las funciones que conforme a esos ordenamientos debe realizar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el cobro de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales.⁵⁶

2.6.1 SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Actualmente, es el Servicio de Administración Tributaria, uno de los órganos más importantes de la administración pública federal, precisamente porque es el competente para la recaudación de las contribuciones.

Básicamente el SAT, se crea con apego a lo dispuesto en el Plan Nacional de Desarrollo, en que se contemplan los objetivos siguientes:

- a) Fortalecer el ejercicio pleno de la soberanía como el valor supremo de nuestra nacionalidad y como responsabilidad primera del estado.
- b) Consolidar un régimen de convivencia social regido plenamente por el derecho donde la ley sea aplicada a todos por igual y la justicia sea la vía por la solución de conflictos.
- c) Construir un pleno desarrollo democrático con el que se identifiquen todos los mexicanos y sea la base de certidumbre y confianza par una vida política

⁵⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo IV, diciembre de 1996, Pleno, Tesis P.CXLVI/96, p.5.

pacífica e intensa de participación ciudadana.

- d) Avanzar a un desarrollo social que propicie y extienda en todo el país las oportunidades de superación individual y comunitaria bajo los principios de equidad y justicia.

2.6.2 NATURALEZA JURÍDICA DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con personalidad jurídica y patrimonio propio. Tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomiendan la Ley del Servicio de Administración Tributaria y los distintos ordenamientos legales aplicables, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y ordenes del presidente de la república y los programas especiales y asuntos que el secretario de Hacienda y Crédito Público le encomienda ejecutar y coordinar en las materias de su competencia (artículo 1° de la Ley del Servicio Administrativo Tributario).

2.6.3 ESTRUCTURA DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Para el despacho de los asuntos de su competencia contará con los siguientes servidores públicos y unidades administrativas:

1. Junta de Gobierno
2. Jefe.
3. Unidades Administrativas Centrales
4. Secretario Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera
5. Administración Central del Servicio Fiscal de Carrera

6. Administración Central de Planeación, Seguimiento, Evaluación e innovación
7. Administración Central de Capacitación Fiscal
8. Administración General de Tecnología de la Información
9. Administración Central de Atención a Usuarios
10. Administración Central de Desarrollo y Mantenimiento de Aplicación
11. Administración Central de Operación Informática
12. Administración central de Normatividad y Evaluación Informática
13. Administración Central de Servicios Administrativos
14. Administración General de Asistencia al Contribuyente
15. Administración Central de Asistencia al Contribuyente
16. Administración Central de Pago en Especie y Difusión Masiva
17. Administración Central de Enlace Normativo y Difusión Interna
18. Administración Central de Operación, Desarrollo y Servicios
19. Unidad Administrativa Regionales
20. Administraciones Locales y Adunas

2.5.4 ATRIBUCIONES DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En la Ley del Servicio Administrativo Tributario en su capítulo segundo, artículo 7º están establecidas sus atribuciones que a la letra señala:

I.- Recaudar los impuestos contribuciones de mejora, productos, aprovechamiento federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable.

II.-Dirigir los servicios aduanales y de inspección así como la Unidad de apoyo para la inspección fiscal y aduanera;

III.-Representar el interés de la federación en controversias fiscales.

IV.-Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones aprovechamientos federales y sus accesorios cuando conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte.

VI.-Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscal;

VII.-Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y en su caso ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones.

VIII.-Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleva a cabo el Ejecutivo Federal en materia fiscal y aduanera, así como celebrar acuerdos interinstitucionales en el ámbito de su competencia;

IX.- Proporcionar, bajo el principio de reciprocidad, la asistencia que le soliciten instancias supervisoras y reguladoras de otros países con los cuales se tengan firmados acuerdos o formen parte de convenios internacionales de los que México sea parte.

X.-Fungir como órgano de consulta del gobierno federal en materia fiscal y aduanera.

XI.-Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener el registro respectivo.

XII.- Allegarse a la información necesaria para determinar el origen de los ingresos de los contribuyentes y, en su caso, el cumplimiento de sus obligaciones fiscales;

XIII.- Proponer, para aprobación superior, la política de administración tributaria y aduanera y ejecutar las acciones para su aplicación;

XIV.- Diseñar, administrar y operar la base de datos para el sistema de información fiscal y aduanero, proponiendo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los datos estadísticos suficientes que permitan elaborar de manera completa las informaciones que en materia de recaudación federal y fiscalización debe rendir el Ejecutivo Federal al Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos;

XV.- Contribuir con datos oportunos, ciertos y verificables al diseño de la política tributaria;

XVI.-Emitir las disposiciones de carácter General necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base a ellas se expidan;

XVII.- Expedir los marbetes y los precintos que los contribuyentes deban utilizar cuando las leyes fiscales los obliguen.

CAPITULO TERCERO

MEDIOS ELECTRONICOS: UNA NUEVA FORMA DE PRESENTAR IMPUESTOS (FIRMA ELECTRONICA AVANZADA)

3.1 DEFINICIÓN DE FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA O FIABLE

La firma Electrónica Avanzada son datos adjuntos a un mensaje electrónico y permite cifrar información para que sea enviada de forma íntegra a través de Internet.

Su propósito es identificar al emisor del mensaje como autor legítimo de éste, tal como si se tratara de una firma electrónica. De esta forma el criterio del SAT es que la firma electrónica avanzada viene a sustituir a la firma autógrafa cuando se trate de documentos digitales y tiene los mismos efectos y alcances de la firma autógrafa y además asegura la identidad del firmante y la integridad del mensaje original (Artículo 17-D Código Fiscal de la Federación).

Este sistema funciona a través de la criptografía basada en el uso de un par de llaves (pública y privada), la FEA. Debe ser expedida junto con un certificado digital que es pieza clave para identificar al usuario de una firma digital.

Optativo el uso de La Firma Electrónica Avanzada en el año 2004

El artículo segundo transitorio fracc. XXI – del Código Fiscal de la Federación dispone que durante el ejercicio de 2004 el uso de la firma electrónica avanzada será optativa, por lo tanto, se dispone hasta finales de 2004, para efectuar el trámite. Como lo comentamos, sin esta firma la mayoría de los contribuyentes no podrán realizar ningún trámite ante el SAT.

3.1.1 TRAMITACIÓN PARA OBTENER LA FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA

La regla 2.22.1 de la RMF publicada el 31 de mayo de 2004 precisa el procedimiento para obtener un certificado de firma electrónica avanzada ante el SAT.

Para obtener un certificado de firma electrónica avanzada, se deberá agendar una cita vía telefónica para acudir a la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que elijan los contribuyentes. El SAT dio a conocer vía Internet los números telefónicos y domicilios de las administraciones a través de las cuales se podrán concertar las citas.

Una vez concertada la cita, los contribuyentes o representantes legales que se encuentren inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes podrán acceder desde su computadora a la sección de Tu firm@ en la página de Internet del SAT y descargar el software denominado: Solicitud de Certificados Digitales (SOLCEDI) que se utilizará para generar dos archivos, mismos que se necesitan para crear una firma electrónica avanzada.

El software SOLCEDI también podrá obtenerse en las administraciones Locales de Asistencia al Contribuyente.

Los contribuyentes o sus representantes legales también podrán utilizar aplicaciones informáticas distintas al SOLCEDI que permitan la generación de claves, siempre que cumplan con los estándares y especificaciones técnicas contenidas en el rubro "B" del Anexo 20 de las RMF publicada el 31 de mayo de 2004. Una vez instalada la aplicación, se deberán capturar los datos básicos que se solicitan. El SOLCEDI nos lleva de la mano para generarla llave privada (*key) y archivo de Requerimiento de Certificado para firma electrónica avanzada (*.req) aplicables a:

1. Personas físicas.
2. Personas físicas representantes legales de personas morales.
3. Personas morales.

Concluida la captura, el sistema procederá a generar dos archivos necesarios para obtener tu firma electrónica avanzada:

- a) Un archivo con terminación (*.key) que contiene una llave privada la que deberá almacenarse en un lugar seguro de la computadora manteniendo su confidencialidad debido a que contiene datos de generación de la firma electrónica avanzada.
- b) Otro archivo de requerimiento con terminación (*.req), el que deberá guardarse en un disco magnético de 3.5", ya que se deberá adjuntar con toda la documentación que se presentará ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que se haya elegido.

Las personas físicas

Acudirán a la cita previamente concertada ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que eligieron, en la cual deberán presentar la siguiente información:

- Archivo (*.req) respaldado en un disco 3.5:
- Información relacionada con la identidad de las personas físicas presentando la documentación a que se refiere la regla 2.3.7 de la RMF-fracción I –incisos (a), (b) o (c):

Fracción I.-Tratándose de personas físicas

- a) Acta de nacimiento, en copia certificada o en copia fotostática por funcionario público competente o fedatario público y fotocopia simple, para efectos de su cotejo.
 - b) Tratándose de mexicanos por naturalización, copia certificada u original y fotocopia simple para efectos de su cotejo, de carta de naturalización expedida por autoridad por autoridad competente debidamente certificada o legalizada, según corresponda.
 - c) Tratándose de extranjeros, original y fotocopia simple, para efectos de su cotejo del documento migratorio vigente que corresponda, emitido por autoridad competente con la debida autorización para realizar los actos o actividades que manifiesten en su aviso: Asimismo deberán proporcionar fotocopia debidamente certificada legalizada o apostillada, por autoridad competente, del documento con que acrediten su número de identificación fiscal del país en que resida, cuando tengan obligación de contar con éste en dicho país.
- Cualquiera de las identificaciones oficiales señaladas en el rubro "A" de la regla 2.3.7 de la RMF:

A.- Como identificación oficial:

- I. Credencial para votar del Instituto Federal Electoral.
- II. Pasaporte vigente.
- III. Cédula Profesional.
- IV. Cartilla del Servicio Militar Nacional.
- V. Tratándose de extranjeros, el documento migratorio vigente que corresponda emitido por autoridad competente.

- Formato de solicitud de firma electrónica avanzada que podrá ser obtenido previamente por el contribuyente.

Las personas morales

Presentarán al momento de acudir a la cita la siguiente documentación.

- Archivo (*.req) respaldado en un disco 3.5
- Información relacionada con la identidad de las personas morales señalada en la regla 2.3.7 de la R.M.F-fracción II incisos (a), (b), (c), (d), (e), (f) o (g).

Fracción II.- Tratándose de personas morales:

- a) Copia certificada del documento constitutivo debidamente protocolizado y fotocopia simple, para efectos de su cotejo.
- b) Tratándose de personas distintas a sociedades mercantiles, original y copia certificada, para efectos de su cotejo, del documento constitutivo de la agrupación o, en su caso, fotocopia de la publicación en el órgano oficial, periódico o gaceta oficial.
- c) En caso de Asociaciones en Participación, original y fotocopia, para efectos de su cotejo, del contrato de la asociación en participación, con firma autógrafa del asociante y asociado o sus representantes legales.
- d) En caso de fideicomiso, original y fotocopia, para efectos de su cotejo, del contrato de fideicomiso, con firma autógrafa del fideicomitente, fideicomisario o sus representantes legales, así como del representante legal de la institución fiduciaria.
- e) En caso de sindicatos, original y fotocopia, para efectos de su cotejo, del estatuto de la agrupación y de la resolución de registro emitida por la autoridad laboral competente.

- f) En el caso del representante legal, copia certificada y fotocopia del poder notarial, para efectos de su cotejo.
- g) Tratándose de residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en México, deberán acompañar original y fotocopia, para efectos de su cotejo, del documento notarial con el que haya sido designado el representante legal para efectos fiscales.

Las personas morales residente en el extranjero deberán proporcionar, además de su número de identificación fiscal del país en que resida, cuando tenga obligación de contar con éste en dicho país, su documento constitutivo debidamente apostillado o certificado, según proceda. Cuando el documento constitutivo conste en idioma distinto al español deberá presentarse una traducción autorizada.

- Cualquiera de las identificaciones oficiales del representante legal a que se refiere el rubro "A":

A.- Como Identificación oficial:

- I. Credencial para votar del Instituto Federal Electoral.
- II. Pasaporte vigente.
- III. Cédula Profesional.
- IV. Cartilla del Servicio Militar Nacional.
- V. Tratándose de extranjeros, el documento migratorio vigente que corresponda emitido por autoridad competente.

- Cualquiera de los comprobantes de domicilio fiscal de la persona moral señalados en el rubro "B".

B.- Como comprobantes de domicilio fiscal:

I. Estado de cuenta a nombre del contribuyente que proporcionen las instituciones que componen el sistema financiero. Dicho documento no deberá de tener una antigüedad mayor a dos meses:

II. Recibos de pago

- Copia certificada del poder general para actos de dominio o de administración del representante legal
- Formato Solicitud de Certificado de firma electrónica avanzada que podrá ser obtenido previamente por el contribuyente o su representante legal en la página de Internet del SAT.

En el caso del contribuyente o representante legal, durante la cita se tomarán datos de identidad como son:

- Se tomará una fotografía
- Digitalizará su firma autógrafa
- Se tomarán ocho huellas dactilares sin contar con los dedos pulgares

El personal del SAT revisará todos los documentos y, en caso de ser aprobados, generará un archivo con terminación (*.cer) que contenga la llave pública.

Cuando finalice el trámite, el SAT entregará:

- a) Una copia sellada de la Solicitud de Certificado de firma electrónica avanzada
- b) El número de operación del Certificado

El certificado de firma electrónica avanzada se podrá descargar de la sección Tu firm@ de la página de Internet del SAT.

Alcances de una Firma Electrónica Avanzada

Los alcances de una firma electrónica avanzada los define el tercer párrafo del artículo 17-D del CFF precisando que, un Certificado Digital vigente que ampare una firma electrónica avanzada sustituirá a la firma autógrafa que se estampa en un papel; en otras palabras.

- a) Tendrá los mismos efectos legales y el mismo valor probatorio que los documentos con firma autógrafa.
- b) Garantizará la integridad del documento.

Por lo tanto, todos los actos que se realicen por medios virtuales tienen la misma validez que actualmente le otorgamos al papel.

La Firma Electrónica Avanzada

Se estará de acuerdo en que uno de los elementos que con más frecuencia se objeta en un juicio es la firma autógrafa estampada en un documento, ya que se puede dudar, por ejemplo, de su autenticidad.

Utilizando este ejemplo, la firma electrónica avanzada según el criterio del SAT tiene cuatro cualidades que garantizan su seguridad:

1. **Autenticidad.** Esta cualidad radica en la vinculación que podemos hacer respecto del emisor y el mensaje, estableciendo su plena identificación y validez; en otras palabras, el emisor del mensaje queda acreditado, y su firma electrónica avanzada tiene la misma validez que una firma autógrafa, pero sin lugar a dudas.

2. **Confidencialidad.** Tenemos que asegurarnos que la información enviada no sea vista, es decir, que no sea de dominio público. En estos casos se encripta un mensaje, el cual sólo puede ser abierto y leído por el receptor del mensaje.
3. **Integridad.** El mensaje original no puede ser modificado por un tercero.
4. **No repudio.** El autor del mensaje no puede desconocer el envío.

Es responsabilidad del contribuyente la custodia tanto de la firma electrónica avanzada como del Certificado Digital.

3.1.2 CERTIFICADO ELECTRÓNICO

Un certificado digital es un documento electrónico que asocia una clave pública con la identidad de su propietario, es decir, es todo mensaje de datos u otro registro que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de una firma electrónica avanzada.

El certificado electrónico es el medio por el cual podemos identificar al contribuyente en forma electrónica; con este certificado el contribuyente podrá intercambiar documentos (declaraciones, facturas, dictámenes electrónicos, etc.).

3.1.3 FUNCIÓN DE UN CERTIFICADO ELECTRÓNICO

Siguiendo con los lineamientos del artículo 17-D del CFF, el primer paso será generar una firma electrónica avanzada, la que se dará de alta ante el SAT, con la finalidad de que la autoridad entregue al contribuyente un Certificado de firma electrónica avanzada.

El artículo 17-D segundo párrafo- del CFF precisa lo siguiente

(Segundo párrafo)

“Para los efectos mencionados en el párrafo anterior, se deberá contar con un certificado que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de una firma electrónica avanzada, expedido por el Servicio de Administración Tributaria cuando se trate de personas morales y de los sellos digitales previstos en el artículo 29 de este Código, y por un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México cuando se trate de personas físicas. El Banco de México publicará en el Diario Oficial de la Federación la denominación de los prestadores de los servicios mencionados y que autorice y, en su caso, la revocación correspondiente.”

De la lectura de este segundo párrafo se desprende que el certificado digital tiene como objetivo demostrar que la persona que tiene una firma electrónica avanzada es propietaria de esa firma, confirmando así que es, el que dice ser. Por lo tanto, se establece como requisito para determinar la validez de los documentos digitales que se cuente con un Certificado digital de firma electrónica avanzada.

También este segundo párrafo señala que, para las personas morales los certificados de firma electrónica avanzada y los sellos digitales para expedir los comprobantes que señala el artículo 29 del CFF, deberán tramitarse ante el SAT.

Para las personas físicas, dichos certificados los podrá expedir un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México. Los certificados de sello digitales para expedir comprobantes deberán expedirse únicamente por el SAT.

Hasta la fecha, los certificados de firma electrónica avanzada son expedidos por las autoridades fiscales.

En Personas Físicas

Las personas físicas podrán usar su firma electrónica avanzada tantas veces como personas morales represente; también la podrán utilizar en documentos digitales tales como.

- Dictámenes
- Promociones
- Declaraciones provisionales y anuales
- Avisos al RFC
- Facturación electrónica
- Devoluciones
- Compensaciones
- Tu buzón, etc.

Seguramente también se podrá utilizar en actos mercantiles, financieros, judiciales, etc; en otras palabras, su alcance es ilimitado.

3.1.4 CONTENIDO DEL CERTIFICADO ELECTRÓNICO

El artículo 17-G del CFF y la regla 2.22.3 de la RMF publicada el 31 de mayo de 2004, señalan los requisitos que deben contener a los certificados digitales para considerarse válidos,

emitidos tanto por el SAT, como por los prestadores de servicios de certificación autorizados por el Banco de México.

Código Fiscal de la Federación artículo 17-G, fracciones:

- I. La mención de que se expide como tales. Tratándose de certificados de sello digital, se deberá especificar las limitantes que tenga para su uso.
- II. El código de identificación único del certificado.
- III. La mención de que fue emitido por el SAT y una dirección electrónica.
- IV. Nombre del titular del certificado y su clave del registro federal de contribuyentes.
- V. Periodo de vigencia del certificado, especificando el día de inicio de su vigencia y de la fecha de su terminación.
- VI. La mención de la tecnología empleada en la creación de la firma electrónica avanzada contenida en el certificado.
- VII. La clave pública del titular del certificado.

3.1.5 VIGENCIA DEL CERTIFICADO ELECTRÓNICO

Respecto a la vigencia de un certificado de firma electrónica avanzada será de dos años contados a partir de la fecha de expedición, según lo señala el artículo 17-D décimo párrafo del CFF. Se precisa que el titular del certificado podrá solicitar uno nuevo antes de que concluya la vigencia.

Para la renovación de los certificados digitales, el SAT podrá relevar de acreditar su identidad tanto a las personas físicas como a los representantes de personas morales.

La regla 2.22.2 de la RMF publicada el 31 de mayo de 2004 señala que los contribuyentes que tengan un certificado de firma electrónica avanzada cuyo periodo de vigencia esté por concluir, podrán solicitar la emisión de un nuevo certificado; cuando transcurra el plazo de vigencia quedará sin efectos según lo dispone el artículo 17-H, fracción VI del CFF.

Las ventajas que se tendrán al renovarlo anticipadamente son las siguientes:

- Se evitará comparecer personalmente ante las oficinas del SAT
- Lo podrán obtener vía Internet ingresando a la sección "Tu firm@", apartado "Renovación de Certificados", utilizando el certificado que está por vencerse.

3.1.6 CASOS EN QUE LOS CERTIFICADOS ELECTRÓNICOS QUEDAN SIN EFECTOS

Por su parte, el artículo 17-H del CFF precisa los casos en que quedarán sin efecto los certificados digitales, ya sea por causas atribuibles al contribuyente, a las autoridades, a los medios electrónicos o a causas externas. Cuando así lo requiera el caso, se llenará una Solicitud de Revocación de Certificados.

Por ejemplo, cuando transcurra el plazo de vigencia el certificado

Código Fiscal de la Federación artículo 17-H, fracciones:

- I. Lo solicite el firmante.
- II. Lo ordene una resolución judicial o administrativa.

- III. Fallezca la persona física titular del certificado. En este caso la revocación deberá solicitarse por un tercero legalmente autorizado, quien deberá acompañar el acta de defunción correspondiente.
- IV. Se disuelva, liquiden o extingan las sociedades, asociaciones y demás personas morales. En este caso, serán los liquidadores quienes presenten la solicitud correspondiente.
- V. La sociedad escidente o la sociedad fusionada desaparezca con motivo de la escisión o fusión, respectivamente. En el primer caso, la cancelación la podrá solicitar cualquiera de las sociedades escindidas; en el segundo caso, la sociedad que subsista.
- VI. Transcurra el plazo de vigencia del certificado
- VII. Se pierda o inutilice por daño, el medio electrónico en el que se contengan los certificados.
- VIII. Se compruebe que al momento de su expedición, el certificado no cumplió los requisitos legales, situación que no afectara los derechos de terceros de buena fe.
- IX. Cuando se ponga en riesgo la confidencialidad de los datos de creación de firma electrónica avanzada del SAT.

Certificados Emitidos a Personas Físicas

El artículo 17-D del CFF –quinto, sexto, séptimo y octavo párrafos, precisan que las personas físicas podrán tramitar su firma electrónica avanzada ante las siguientes autoridades:

- Ante el Servicio de Administración Tributaria
- Ante cualquier prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México

Cuando las personas físicas efectúen su trámite ante un prestador de servicios, deberán cumplir con los siguientes lineamientos:

- El interesado antes de acudir al prestador de servicios deberá comparecer personalmente ante el SAT para acreditar su identidad.
- La comparecencia no podrá efectuarse mediante apoderado o representante legal.

Por lo que se refiere a los prestadores de servicios de certificación, también deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

- En ningún caso podrán emitir un certificado de firma electrónica avanzada sin que previamente cuenten con la comunicación del SAT de haber acreditado al interesado
- Deberá informar al SAT el código de identificación único del certificado asignado al interesado.

El requisito de comparecencia es aplicable, ya sea que el certificado se obtenga ante el SAT o ante el prestador de servicios

Certificados Emitidos a Personas Morales

Cuando las personas morales tramiten sus certificados para obtener la firma electrónica avanzada, deberán proceder en la siguiente forma:

- El trámite deberá ser efectuado ante el SAT
- Sólo lo podrá efectuar un apoderado o representante legal, a quien le haya sido otorgado poder general para actos de dominio o de administración

- El representante deberá contar con un certificado vigente de firma electrónica avanzada por lo que previamente deberá tramitarlo y comparecer ante el SAT para acreditar su identidad.

El artículo 19-A, primer párrafo del CFF menciona que: "... La tramitación... de firma electrónica avanzada de una persona moral, sólo la podrá efectuar un representante...", entendemos que, exclusivamente habrá un representante por cada persona moral, situación que nos parece ilógica, ya que en caso de que por alguna razón se vea imposibilidad, no podrá efectuar ningún trámite la persona moral.

El artículo 19-A del CFF. Señala que las personas morales cuando presenten documentos digitales podrán optar por utilizar su firma electrónica avanzada o bien, presentarlos con la firma electrónica avanzada de su apoderado o representante legal. Sin embargo, cuando la persona moral presente documentos digitales con su firma, se presumirá sin que se admita prueba en contrario, que fueron presentados por las siguientes personas físicas.

- El administrador único
- El Presidente del Consejo de Administración
- Personas que tengan conferida: la Dirección General, y/o La Administración de la Persona Moral.

Simplemente como referencia transcribimos los siguientes artículos

(Art. 17-D –séptimo párrafo)

“... únicamente para los efectos de tramitar la firma electrónica avanzada de las personas morales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19-A de este Código, se requerirá el poder previsto en dicho artículo.”

(Art. 19-A –Primer párrafo)

“...La tramitación de los datos de creación de firma electrónica avanzada de una persona moral, sólo la podrá efectuar un representante de dicha persona, a quien le haya sido otorgado..., un poder general para actos de dominio o de administración; en este caso, el representante deberá contar previamente con un certificado vigente de firma electrónica avanzada.”

Aceptación de Certificados

El artículo 17-D del CFF señala que el SAT aceptará los certificados de firma electrónica avanzada que emitan tanto la Secretaría de la Función Pública como los prestadores de servicios de certificación autorizados.

Los certificados emitidos por la Secretaría de la Función Pública se aceptarán de conformidad con las facultades que le confieren las leyes para los servidores públicos; mientras que los certificados emitidos por los prestadores de servicios de certificación autorizados, se aceptarán en los términos del derecho común.

Las personas físicas para hacer uso de los certificados mencionados, deben cumplir con el requisito de acreditamiento de identidad señalado en los párrafos sexto y séptimo del artículo mencionado.

3.2 DOCUMENTOS DIGITALES

Los documentos digitales deberán contener la firma electrónica avanzada, para lo cual el artículo 17-D –primer párrafo- del CFF la define de la siguiente manera:

“... todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.”

(Primer párrafo)

“Cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, éstos deberán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor, salvo los casos que establezcan una regla diferente. Las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general podrían autorizar el uso de otras firmas electrónicas”.

Por lo tanto, los documentos que las disposiciones fiscales obliguen a presentar deberán tener las siguientes características:

- (a) Ser digitales
- (b) Contener una firma electrónica avanzada del autor, excepto cuando las autoridades fiscales autoricen el uso de otras firmas electrónicas.

Como lo comentamos, a partir de 2004 el artículo 31, primer párrafo. Del CFF se modificó para señalar lo siguiente.

(Primer párrafo)

“Las personas deberán presentar las solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones, avisos o informes, en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios y formatos electrónicos...”

Respecto a las promociones, el artículo 18 del CFF señala que deberá presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada. Se establece mediante disposiciones transitorias, que el SAT determinará las promociones que se deberán presentar por medios electrónicos y en documento impreso.

Acuse de Recibo Cuando se Envía un Documento Digital

Cuando los contribuyentes envían un documento digital a las autoridades fiscales, reciben el acuse de recibo que contiene el sello digital.

El sello digital es un mensaje electrónico que acredita que el documento digital fue recibido por las autoridades fiscales y estará sujeto a la misma regulación aplicable al uso de una firma electrónica avanzada.

El sello digital identificará a la dependencia que recibió el documento y presumirá, salvo prueba en contrario, que el documento digital fue recibido en la fecha y hora que se consigna en el acuse de recibo.

Solicitudes, Declaraciones, Avisos o Informes en Documentos Digitales.

Mencioné aquellos contribuyentes obligados a presentar el pago de sus contribuciones vía Internet; ya que éstos mismos, según lo señala el artículo 31 primer párrafo del C.F.F., deberá presentar en documentos digitales con firma electrónica avanzada lo siguiente:

- b) Solicitudes al Registro Federal de Contribuyentes
- c) Declaraciones, avisos o informes.

Cuando las solicitudes, avisos, etc., se deben acompañar de otros distintos a escrituras o poderes notariales que no estén digitalizados, entonces la solicitud o el aviso podrá presentarse en medios impresos.

Las personas físicas empresarias cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior hayan sido inferiores a \$ 1,750,000 y otras personas físicas que en dicho ejercicio obtuvieron ingresos inferiores a \$ 300,000 para realizar estos trámites deberán utilizar la tarjeta electrónica, la que equivale a la firma electrónica avanzada.

Este artículo también precisa que, los formatos electrónicos se darán a conocer en la página de Internet del SAT y su uso será obligatorio para el contribuyente siempre y cuando la difusión de la página se lleve a cabo al menos un mes antes de la fecha en que el contribuyente esté obligado a utilizarlos.

Como podrá observarse, los cimientos para el uso de los medios electrónicos se fundamentan en los artículos 20, séptimo párrafo y 31 primero tercero y séptimo párrafos del C.F.F. debido a que definen los contribuyentes obligados a utilizarlos y los documentos que se consideran digitales.

3.2.1 PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN ANUAL

Regla 2.17.1 Declaración anual 2004 por Internet. Se modifica esta regla únicamente para ajustar la referencia al ejercicio de presentación de la declaración anual, la cual establece que las personas morales y físicas que estén obligadas a presentar vía Internet sus pagos provisionales, conforme a lo establecido a la regla 2.14.1, deberá de presentar por la misma vía presentar su declaración anual 2004 del impuesto sobre la renta e impuesto al activo, ante

las instituciones de crédito autorizadas, incluyendo las complementarias, extemporáneas y de corrección fiscal.

Personas Morales

El 30 de diciembre de 2003 se publicó, el Diario Oficial de la Federación, la 7ª. Modificación a la Resolución Miscelánea Fiscal 2003, reformando las reglas 2.17.1, 2.17.2, 2.17.3 y 2.17.4, las cuales establecen, principalmente, que las personas que se encuentren obligadas a realizar sus pagos provisionales o mensuales, vía Internet, deberán presentar su declaración anual correspondiente al ejercicio 2003 de ISR incluyendo sus complementarias, extemporáneas y de corrección fiscal, mediante el siguiente procedimiento.

Deberá obtener el Programa de Presentación de Declaraciones Anuales 2003 para personas morales, ya sea en la Administración Local que corresponda al contribuyente o en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria (SAT) (www.sat.gob.mx).

Una vez capturados los datos, deberá enviarse el Programa al SAT, vía Internet, a la dirección antes mencionada. La autoridad enviara el acuse de recibo electrónico, el cual contiene el número de operación, fecha de presentación y el sello digital generado por dicha autoridad, por la misma vía

Personas Físicas

A partir de la 7ª Modificación a la Resolución Miscelánea Fiscal de 2003, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 30 de de diciembre de 2003, se establece mediante modificación a las reglas correspondientes a las declaraciones anuales vía Internet y por ventanilla bancaria, los siguientes:

Las personas físicas que en el 2003, hubieren estado obligas a presentar sus pagos provisionales vía Internet (regla 2.14.1) deberá presentar también su declaración anual por este medio (regla 2.17.1) incluyendo sus complementarias, extemporáneas y de corrección fiscal.

3.2.2 PAGO DE CONTRIBUCIONES A TRAVÉS DE INTERNET

Los avances informáticos fueron los antecedentes que originaron que casi todos los contribuyentes estén obligados a efectuar el pago de sus contribuciones a través de transferencias electrónicas vía Internet. Sin embargo, el artículo 20 –séptimo párrafo- del CFF y la regla 2.15.1 de la RMF señala algunas excepciones:

- d) Personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$1,750,000.
- e) Personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$3000,000.
- f) Personas físicas que inicien actividades y que estimen que sus ingresos en el ejercicio serán por dichas cantidades.

Estos contribuyentes efectuarán sus pagos provisionales o definitivos a través de ventanilla bancaria utilizando la tarjeta electrónica (tarjeta tributaria). También podrán optar por efectuar su pago por transferencia electrónica vía Internet. La intención de las autoridades es la que la mayoría de los contribuyentes paguen sus contribuciones por dicha vía.

Cuando presenten sus declaraciones de pago a través de ventanilla bancaria u opten por efectuarlas vía Internet podrán variar la presentación respecto de cada pago provisional o definitivo sin que por ello se entienda que ha cambiado de opción.

3.2.3 COMPROBANTES FISCALES

El artículo 29 del Código Fiscal de la Federación establece que las personas físicas y morales que cuenten con un certificado de firma electrónica avanzada vigente, así como el que lleva su contabilidad en sistemas electrónicos, podrán emitir comprobantes mediante documentos digitales.

Datos en los comprobantes fiscales digitales:

- I. El nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.
- II. Lugar y fecha de expedición.
- III. Clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a Favor de quien se expida.
- IV. Cantidad y clase de mercancía o descripción del servicio que amparen.
- V. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso.
- VI. Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realice la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

En caso de operaciones con el público en general deberán contener:

- a) El nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.
- b) Lugar y fecha de expedición.

Número de folio de cada comprobante fiscal digital

Asignar un número de folio conforme a lo siguiente:

- a.- Establecer un sistema electrónico de emisión de folios de conformidad con las reglas de carácter general que expida el SAT.
- b- Solicitar previamente la asignación de folios al SAT.
- c.-Proporcionar mensualmente, en medios electrónicos, al SAT la información de los comprobantes digitales expedidos, de acuerdo con las reglas que este expida.

Comprobantes electrónicos impresos a los clientes.

Asimismo, será necesario que el contribuyente proporcione a sus clientes en documento impreso el comprobante electrónico cuando así le sea solicitado por sus clientes. Adicionalmente, los comprobantes fiscales digitales deberán archivar en los términos que establezca el SAT.

Los comprobantes digitales, así como los archivos y registros electrónicos de los mismos se consideran parte de la contabilidad del contribuyente, quedando sujetos a lo dispuesto en las disposiciones fiscales respectivas.

Los contribuyentes que opten por emitir comprobantes fiscales digitales, no podrán emitir otro tipo de comprobantes fiscales, salvo lo que determine el propio SAT.

3.2.4 FACTURA ELECTRÓNICA

La factura electrónica es definida como un documento digital con validez fiscal, que utiliza estándares técnicos de seguridad internacionalmente reconocidos para garantizar, la integridad, confidencialidad, autenticidad y no repudio del documento.

Según criterio del SAT la factura facilita la administración de las empresas pues evita el papeleo y tiene, entre otras, las siguientes ventajas:

- a. No requiere un formato preimpreso y prefoliado
- b. Puede consultarse e imprimirse en cualquier momento.
- c. El formato de la factura es versátil, no hay un modelo único. Las autoridades solo exigen que se cumpla con determinados requisitos, los cuales deben aparecer en el cuerpo de la factura.
- d. Tiene la misma validez legal y fiscal que la factura preimpresa.

La factura electrónica va a representar grandes beneficios a la administración de las empresas. También va hacer un medio de control adicional para las autoridades fiscales, las cuales contarán con el reporte mensual de las facturas y las consultas a la base de datos que generen con esta nueva información, lo cual les permite tener un mejor control de los contribuyentes y las auditorías realizadas a los mismos.

3.2.5 PRESENTACIÓN DEL DICTAMEN FISCAL

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 32-A, establece que están obligados a dictaminar todas las personas físicas que realicen actividades empresariales y morales que hubieren superado ciertos límites en cuanto a ingresos (\$27'466,183).

Los anexos del dictamen, la declaratoria, las notas, la opinión, el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente y la carta de presentación del dictamen, deberá ser enviado vía Internet mediante el Sistema de Presentación del Dictamen, el cual puede obtenerse en las paginas: www.sat.gob.mx y www.shcp.gom.mx (hasta el momento solo se encuentra disponible la versión 2003, por lo que seguramente será actualizado en próximas fechas para la presentación del dictamen 2004).

La Resolución de la Miscelánea Fiscal en su regla 2.10.4 Establece:

Para los efectos del artículo 52, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes, para enviar su dictamen de estados financieros para efectos fiscales vía Internet, así como el contador público registrado que dictamina para dichos efectos, estará a lo siguiente:

Deberá contar con certificado de firma electrónica avanzada para poder hacer uso del servicio de presentación de dictamen fiscal vía Internet.

La validez del dictamen fiscal vía Internet esta reglamentado en la regla 2.10.2 de la Resolución Fiscal que a la letra señala:

- I. Que el dictamen haya sido generado con el sistema de presentación del dictamen (SIPRED).

- II. Que la información no tenga virus informáticos.
- III. Que se señale a la autoridad competente para la recepción; Administración Local de Auditoría Fiscal, Administración Local de Grandes contribuyentes o Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional
- IV. Que se señale si el contribuyente opto a esta obligado a dictaminar sus estados financieros, o bien, que se trata de un donataria autorizada.
- V. Que el envío se realice a más tardar en el último día del periodo que le corresponda al contribuyente de acuerdo al calendario establecido.

CAPITULO CUATRO

INSEGURIDAD JURIDICA DEL DERECHO INFORMATICO EN MATERIA FISCAL (FIRMA ELECTRONICA AVANZADA), EN MÉXICO

4.1 LA INSEGURIDAD JURÍDICA DE LA FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos encontramos consagrada la garantía de seguridad jurídica que a la letra establece:

Artículo 16.- 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 de procedimiento.

Párrafo décimo

Las comunicaciones privadas son inviolables. La ley sancionara penalmente cualquier acto que atente contra la libertad y privacidad de las mismas. Exclusivamente la autoridad judicial federal, a petición de la autoridad federal que faculte la ley o del titular del Ministerio Público de la entidad federativa correspondiente, podrá utilizar la intervención de cualquier comunicación privada. Para ello, la autoridad competente, por escrito, deberá fundar y motivar las causas legales de la solicitud, expresando además el tipo de intervención, los sujetos de la misma y su duración. La autoridad judicial federal no podrá otorgar estas autorizaciones cuando se trate de materias de carácter electoral, fiscal, mercantil, civil, laboral o administrativo ni en el caso de las comunicaciones del detenido con su defensor.

La difusión de la informática en todos los ámbitos de la vida social ha determinado que se utilice como instrumento para la comisión de actividades que lesionan bienes jurídicos, que

sea la propia informática el objeto de atentados criminales. Estas facetas comprendían la noción genérica del delito informático, es decir, aquel conjunto de conductas criminales que se realizan a través del ordenador electrónico, o que afectan el funcionamiento de los sistemas informáticos.

El espectacular desarrollo de la tecnología informática ha abierto las puertas a nuevas posibilidades de conductas ilícitas antes impensable. La manipulación fraudulenta de los ordenadores como animo de lucro, la destrucción de programas o datos y el acceso y la utilización indebida de la información que puede afectar la privacidad, son algunos de los procedimientos relacionados con el procesamiento electrónico de datos mediante los cuales es posible obtener grandes beneficios económicos o causar importantes daños materiales o morales. Se trata de una delincuencia de especialistas capaces de borrar toda huella de los hechos.

En este sentido, la informática puede ser el objeto del ataque o el medio para cometer otros delitos. La informática reúne unas características que le convierten en un medio idóneo para la comisión de muy distintas modalidades delictivas, en especial de carácter patrimonial.

La importancia reciente de los sistemas de datos, por su gran incidencia en la **marcha de las empresas**, tanto públicas como privadas, se han transformado en un objeto en cuyo ataque provoca un perjuicio muy grande, que va mas allá del valor material de los objetos destruidos. A ello se une que estos ataques son relativamente fáciles de realizar, con resultados altamente satisfactorios y al mismo tiempo procuran a los autores una probabilidad bastante alta de alcanzar los objetivos sin ser descubiertos.

Se tiene en cuenta que los sistemas informáticos pueden proporcionar datos e informaciones sobre miles de personas, **físicas y morales**, en aspectos tan fundamentales para

el enorme desarrollo y funcionamiento de diversas actividades como bancarias, financieras, **tributarias y de identificación de las personas**, y si a ello se agrega que existen bancos de datos, empresas o entidades dedicadas a proporcionar, si se desea, cualquier información, sea de carácter personal o sobre materias de las mas diversas disciplinas a un Estado o particular, se comprenderá que esta en juego o podrían llegar a estarlo en modo dramático, algunos valores colectivos y los consiguientes bienes jurídicos que el ordenamiento jurídico institucional debe proteger.

4.2 SUPLANTACIÓN DE IDENTIDAD POR MEDIOS ELECTRÓNICOS

Conducta que consiste en la apropiación no autorizada de la identidad de un tercero a fin de obtener un beneficio a costa del tercero.

Una de las actividades más comunes en Internet. Cuando una persona utiliza las claves de otra haciéndose pasar por esta y realizando transacciones en nombre de aquel. De esta manera el suplantador podría usar el número de tarjeta de crédito del suplantado o comprometer su responsabilidad sin que este tenga la voluntad de obligarse.

Esta conducta puede darse cuando una persona física se allega a las claves de acceso del sistema de cómputo sin autorización del legítimo propietario, tomando el lugar de este último y así realizando las actividades u operaciones de este último con el propósito de alterar la información y obtener un beneficio para si, es decir, si una empresa o persona moral dentro de su demarcación territorial tiene competencia con otras empresas en consecuencia las otras empresas harán lo necesario para que ellas salgan adelante hasta apropiarse de las claves de acceso del sistema (Arvhivo *key) donde guardan su información contable, y así pueda hacerse pasar por esta empresa ante la institución tributaria para afectar o causar un menoscabo en el patrimonio. Logrando ponerse al frente de la actividad empresarial y/o acaparando el mercado.

4.3 DIVULGACIÓN DE DATOS PRIVADOS

Como ya hemos hecho mención, con la nueva modalidad de presentar documentos vía electrónica al SAT para cumplir con las obligaciones fiscales, estos documentos deben contener la FEA la cual esta compuesta por dos llaves (archivos) uno con terminación *.key y otro con terminación *.req los cuales tienen que ser guardados.

Las autoridades tributarias señalan que esta nueva forma de presentar estos documentos es inviolable, es decir, que la autenticidad de estos documentos son expedidos por el legítimo sujeto activo de la obligación tributaria, sin dejar duda alguna que el fue quien los envió, sin embargo, ellas mismas abren puertas o dejan lagunas para poner en duda su fiabilidad y seguridad infalible que sostienen no puede ser violada.

El hablar de esta conducta es un hecho no de la actualidad sino de tiempo atrás al referimos a la divulgación de secretos industriales, pero ahora trasladado en el campo fiscal en el que un trabajador de la empresa puede obtener estas llaves o archivos y darlas a otra persona la cual puede obtener una ventaja o beneficio para si o para otra persona ocasionando un daño a la empresa que es legítima propietaria de esas llaves sustraídas.

Dentro de este supuesto de divulgación de datos la misma autoridad lo contemplo que realmente se puede dar aun el legislador lo plasmo en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 17-H señala que cuando se ponga en riesgo la confidencialidad de los datos de creación de la FEA, quedara sin efectos un certificado.

El Código Penal Federal en su Título Noveno, Revelación de Secretos y Acceso Ilícito a Sistemas y Equipos de Informática, Capítulo I, Revelación de Secretos:

Artículo 210.- Se impondrán de treinta a doscientas jornadas de trabajo en favor de la comunidad, al que sin justa causa, con perjuicio de alguien y sin consentimiento del que pueda resultar perjudicado, revele algún secreto o comunicación reservada que conoce o ha recibido con motivo de su empleo, cargo o puesto.

Artículo 211.- La sanción será de uno a cinco años, multa de cincuenta a quinientos pesos y suspensión de profesión en su caso, de dos meses a un año, cuando la revelación punible sea hecha por persona que presta servicios profesionales o técnicos o por funcionario o empleado público o cuando el secreto revelado o publicado sea de carácter industrial.

Artículo 211 bis.- A quien revele, divulgue o utilice indebidamente o en perjuicio de otro, información o imágenes obtenidas en una intervención de comunicación privada, se le aplicaran sanciones de seis a doce años de prisión y de trescientos a seiscientos días multa.

4.4 CONDUCTAS ILICITAS VIGENTES APLICABLES

En México, cabe destacar que Julio Téllez Valdés⁵⁷ señala que “no es labor fácil dar un concepto sobre delitos informáticos, en razón de que su misma denominación alude a una situación muy especial, ya que para hablar de delitos en el sentido de acciones tipificadas, es decir, tipificadas o contempladas en textos jurídicos penales, se requiere que la expresión delitos informáticos este consignada en los códigos penales, lo cual en nuestro país, al igual que en otros muchos, no ha sido objeto de tipificación aún.

⁵⁷TÉLLEZ VALDEZ, Julio. Derecho Informático, 3 ed., Ed. Mc Graw Hill, México 2004, p.103

Julio Téllez Valdés clasifica a los delitos informáticos en base a dos criterios: como instrumento o medio y como fin u objeto.

Como instrumento o medio: en esta categoría se encuentran las conductas criminales que se valen de las computadoras como método, medio o símbolo en la comisión del ilícito, por ejemplo:

- a) Falsificación de documentos vía computarizada (tarjetas de crédito, cheques, etc.)
- b) Variación de los activos y pasivos en la situación contable de las empresas.
- c) Planeamiento y simulación de delitos convencionales (robo, homicidio, fraude, etc.).
- d) Lectura, sustracción o copiado de información confidencial.
- e) Modificación de datos tanto en la entrada como en la salida.
- f) Aprovechamiento indebido o violación de un código para penetrar a un sistema introduciendo instrucciones inapropiadas.
- g) Variación en cuanto al destino de pequeñas cantidades de dinero hacia una cuenta bancaria apócrifa.
- h) Uso no autorizado de programas de cómputo.
- i) Introducción de instrucciones que provocan interrupciones en la lógica interna de los programas.
- j) Alteración en el funcionamiento de los sistemas, a través de los virus informáticos.
- k) Obtención de información residual impresa en papel luego de la ejecución de trabajos.
- l) Acceso a áreas informatizadas en forma no autorizada.

m) Intervención en las líneas de comunicación de datos o teleproceso.

Como fin u objetivo: en esta categoría, se enmarcan las conductas criminales que van dirigidas contra las computadoras, accesorios o programas como entidad fiscal, como por ejemplo:

- a) Programación de instrucciones que producen un bloqueo total al sistema.
- b) Destrucción de programas por cualquier método.
- c) Daño a los dispositivos de almacenamiento.
- d) atentado físico contra la máquina o sus accesorios
- e) Sabotaje político o terrorismo en que se destruya o surja un apoderamiento de los centros neurrológicos computarizados.
- f) Secuestro de soportes magnéticos entre los que figure información valiosa con fines de chantaje⁵⁸.

Acceso no autorizado a servicios y sistemas informáticos

Es el acceso no autorizado a sistemas informáticos por motivos diversos: desde la simple curiosidad como en el caso de muchos piratas informáticos (hackers) hasta el sabotaje o espionaje informático.

Se puede colocar en el supuesto dentro de la empresa, es decir internamente o externamente por otra empresa que quiere causar un daño así obtener un beneficio, como es el saber sus estados financieros y poder causar un daño.

⁵⁸ Ibidem. pp. 165 y 166.

El SAT una vez más queda contradecido al decir que la FEA es plenamente inviolable, pero algo que no contempló es lo dispuesto por el artículo 17-J del CFF. que establece lo siguiente:

El titular de un certificado emitido por el SAT tendrá las siguientes obligaciones:

L.- Actuar con diligencia y establecer los medios razonables para evitar la utilización no autorizada de los datos de creación de la FEA.

Piratas informáticos o hackers:

El Hacker: Es quien intercepta dolosamente un sistema informático para dañar, apropiarse, interferir, desviar, difundir, y/o destruir información que se encuentra almacenada en ordenadores pertenecientes a entidades públicas o privadas⁵⁹.

El término de hacker en castellano significa "cortador". Las incursiones de los piratas son muy diferentes y responden a motivaciones dispares, desde el lucro económico a la simple diversión. Los "Hackers", son fanáticos de la informática, generalmente jóvenes, que tan sólo con un ordenador personal, un modem, gran paciencia e imaginación son capaces de acceder, a través de una red pública de transmisión de datos, al sistema informatizado de una empresa o entidad pública, saltándose todas las medidas de seguridad, y leer información, copiarla, modificarla, preparando las condiciones idóneas para realizar un fraude, o bien destruirla. Se pueden considerar que hay dos tipos;

1. Los que sólo tratan de llamar la atención sobre la vulnerabilidad de los sistemas informáticos, o satisfacer su propia vanidad;
2. Los verdaderos delincuentes, que logran apoderarse por este sistema de grandes sumas de dinero o causar daños muy considerables.

⁵⁹ <http://www.monografias.com/trabajos/hackers/hackers.shtml>

Un hacker es un apasionado de la tecnología, de todo tipo, quiere investigar la tecnología avanzada que ingresa en el mercado. Experto en sistema operativo, sistemas de seguridad, programación avanzada, criptología, conocimiento de phreaking (utilización de servicios de telecomunicaciones evitando el pago total o parcial de dicho servicio). El hacker puede actuar solo o en grupo, pero generalmente si se reúnen es para intercambiar información, no para que los demás miembros le enseñen a hackear.

La rutina para ellos es bajar todo lo que puedan de Internet sobre vulnerabilidad, sistemas operativos, ingeniería social, phreaking, programación), Inventan un nick (sobrenombre), para que los demás los reconozcan, y generalmente no transmiten desde su casa. El acceso se efectúa desde un lugar exterior, situado en la red de telecomunicaciones, recurriendo a uno de los diversos medios que mencionaremos a continuación:

El delincuente puede aprovechar la falta de rigor de las medidas de seguridad para obtener acceso o puede descubrir deficiencias en las medidas vigentes de seguridad o en los procedimientos del sistema.

A menudo los piratas informáticos se hacen pasar por usuarios legítimos del sistema, esto suele suceder con frecuencia en los sistemas en los que los usuarios pueden emplear contraseñas comunes o contraseñas de mantenimiento que están en el propio sistema.

Si bien los piratas informáticos han inventado miles de mecanismos para acceder a un sistema computacional "en forma no autorizada", por otro lado, el ingreso de los límites del acceso autorizado se refiere a las actividades de personas que trabajan dentro del sistema quienes, por ser empleados de la organización o contar con otra relación similar, tienen

permiso para acceder a determinadas áreas de la red, pero usan ese derecho para acceder a sectores que les son prohibidos⁶⁰.

Al igual que los intrusos externos, estas personas pueden llegar a echar mano de archivos almacenados en el sistema que en general no estarían a su disposición, además de contar con la posibilidad de interceptar comunicaciones de otros usuarios, causar una caída del sistema o eliminar o modificar archivos.

El pirata informático viola la confidencialidad de la información almacenada en las computadoras al obtener acceso a aquellas. Esta invasión de la privacidad puede adoptar la forma de hurto de:

- a) Datos financieros, tales como números de tarjetas de crédito o de cuentas bancarias.
- b) Información medica, como el caso de tratamiento de una persona famosa.
- c) Datos de seguridad nacional o gubernamental, como planes de las fuerzas armadas o movimiento del ejercito y
- d) Secretos industriales o información de propiedad exclusiva de una empresa, como listas confidenciales de clientes o formulas industriales.

4.4.1 DAÑO DE ARCHIVOS ALMACENADOS EN LA COMPUTADORA

Este tipo de actos, que generalmente consiste en un daño a la computadora, no siempre tienen que ver con una violación a las normas de confidencialidad, ya que los datos de carácter privado no son necesariamente revelados a aquellos que no deben poseerlos. Sin embargo, el

⁶⁰ Cámara de Diputados, Foro Legislativo en Materia de Delitos Cibernéticos, México, enero 2004, p.24

mal funcionamiento de un sistema computacional puede acarrear efectos de amplio alcance. En este caso mencionaremos el ejemplo de una empresa que no puede operar sin sus sistemas informáticos, o que pierden oportunidades de ventas si no consiguen acceder en la información de los clientes que tiene almacenada en una base de datos⁶¹.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 17-H, fracción VII establece que:

Los certificados que emita el SAT quedaran sin efecto cuando:

Se pierda o inutilice por daños el medio electrónico en el que se contengan los certificados.

El artículo mencionado señala que esas llaves o archivos pueden ser dañados lo cual implicara pérdidas para la empresa puesto que al no presentar a tiempo sus declaraciones o pago de impuestos se harán acreedores a una sanción.

Mediante el envío de determinadas comunicaciones o programas especializados al sistema puede causarle un daño desde el exterior, sin necesidad de acceder a él en forma no autorizada. Por otro lado, un usuario con intención maliciosa puede también inundar de datos una computadora determinada, de forma tal que ésta no puede procesarlos en la forma en la que debería, dejándolos inoperantes a efectos prácticos. Este tipo de actos se denomina generalmente ataque del tipo denegatorio de servicio y han causado grandes pérdidas pecuniarias.

⁶¹ Ibidem, p. 12

Modificación de Información

Es la forma de alteración del contenido de un mensaje de datos en el lapso de tiempo que sale del iniciador y llega al destinatario, cambiando considerablemente el mensaje de salida al mensaje de llegada.

Una vez obtenidas esas llaves de manera ilegal como lo hemos explicado con anterioridad el sujeto puede causar una serie de daños como es la alteración de los estados financieros o modificaciones de los dictámenes fiscales variaciones de los activos y pasivos de una empresa.

El Código Penal Federal en su Capítulo II, Acceso Ilícito a Sistemas y Equipos de Informática encuadra esta conducta y señala:

Artículo 211 bis 1.- Al que sin autorización modifique, destruya o provoque pérdida de información contenida en sistemas o equipos de informática protegidos por algún mecanismo de seguridad, se le impondrán de seis meses a dos años de prisión y de cien a trescientos días multa.

Al que sin autorización conozca o copie información contenida en sistemas o equipos de informática protegidos por algún mecanismo de seguridad, se le impondrán de tres meses a un año de prisión y de cincuenta a ciento cincuenta días multa.

Artículo 211 bis 2.- Al que sin autorización modifique, destruya o provoque pérdida de información contenida en sistemas o equipos de informática del estado, protegidos por algún mecanismo de seguridad, se le impondrán de uno a cuatro años de prisión y de doscientos a seiscientos días multa.

Al que sin autorización conozca o copie información contenida en sistemas o equipos de informática del estado, protegidos por algún mecanismo de seguridad, se le impondrán de seis meses a dos años de prisión y de cien a trescientos días multa.

4.4.2 ROBO DE INFORMACIÓN

Permite obtener la información de los usuarios de la red sin autorización, tales como números de cuentas, tarjetas de crédito, facturación, etc. Así mismo por este sistema se puede robar servicios exclusivos de suscriptores. De esta manera se viola la privacidad en las comunicaciones.

Un cazador de contraseñas es un programa que descripta las contraseñas o elimina su protección. El funcionamiento es el siguiente: cogemos una palabra de una lista, la encriptamos con el protocolo que han sido encriptadas las claves, y el programa compara las claves encriptadas con la palabra encriptada que le hemos dado, si no coincide pasa a otra clave encriptada, si coincide la palabra en texto legible se almacena en un registro para su posterior visualización. Los cazadores de contraseñas que podemos encontrar son: Crack, CrackerJack, PaceCrak95, Qcrack, Pcrack, Hades, Star Cracker, etc. Hay cazadores de contraseñas para todos los sistemas operativos.

Es importante resaltar que en este tipo de conducta desplegada se trata de los pagos hechos vía Internet, donde también se requiere de la Firma electrónica Avanzada y pueden ingresar al sistema y así sustraer o desviar las cantidades que el sujeto pasivo va a realizar para el cumplimiento de sus obligaciones.

Interceptación de datos durante la transmisión

Este tipo de actividades puede ocurrir dentro de un sistema computacional luego de producida una instrucción ilegal. De hecho los piratas informáticos generalmente instalan *rastreadores* (sniffers), que son programas que sirven para leer comunicaciones que se generan dentro de un red, tales como las contraseñas de los usuarios. Por ejemplo, un administrador del sistema puede estar autorizado para acceder a los correos electrónicos de la red de computadoras de una empresa a fin de asegurarse de que estén operando correctamente y de evitar que se haga un uso inadecuado de los mismos. Se da una conducta delictiva si el administrador, actuando en forma indebida, leyese los mensajes correspondientes al directorio a fin de utilizar esa información para comprar o vender acciones de la empresa.

Sniffers

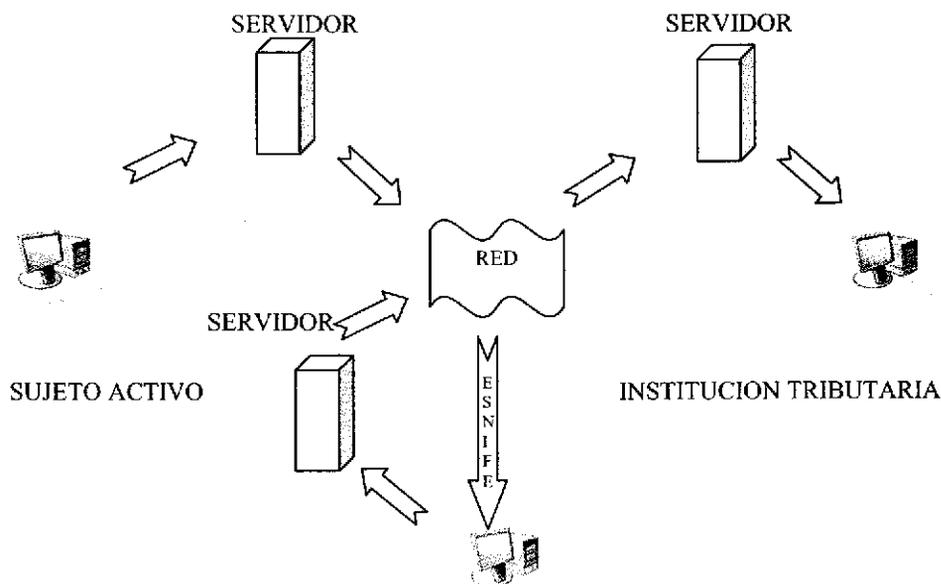
Son herramientas informáticas que permiten obtener las CLAVES DE ACCESO que permiten entrar a los lugares donde se guarda la información. Permiten la consumación de "delitos" de robo de información y suplantación de identidad.

Este tipo de conductas que se refiere a interceptar datos que las personas envían a través de la red se tipifica en el artículo 167, fracción VI del Código Penal Federal:

Artículo 167.- se impondrán de uno a cinco años de prisión y de cien a diez mil días multa:

VI. Al que dolosamente o con fines de lucro, interrumpa o interfiera las comunicaciones, alámbricas, inalámbricas o de fibra óptica, sean telegráficas, telefónicas o satelitales, por medio de las cuales se transfieran señales de audio, de video o de datos;

Este es un ejemplo claro:



4.4.3 SABOTAJE INFORMÁTICO

Sabotaje es cualquier actividad encaminada a la inhabilitación temporal o permanente, parcial o total de los medios informáticos con la finalidad de vulnerar la capacidad productiva de la empresa propietaria de esos medios u organismo publico.

Sabotaje informático: Es el acto de borrar, suprimir o modificar sin autorización funciones o datos de computadora con intención de obstaculizar el funcionamiento normal del sistema. Las técnicas que permiten cometer sabotaje son:

- a) Virus.- Es una serie de claves programáticas que pueden adherirse a los programas legítimos y propagarse a otros programas informáticos. Un virus

puede ingresar en un sistema por conducto de una pieza legítima de soporte lógico que ha quedado infectado.

- b) Gusanos.- Se fabrica en forma analógica al virus con miras a infiltrarlo en programas legítimos de procesamiento de datos o para modificar o destruir datos.
- c) Bomba lógica o cronológica.- Existen conocimientos especializados ya que requiere la programación de la destrucción o modificación de datos en un momento dado del futuro. Ahora bien las bombas lógicas son difíciles de detectar antes de que exploten; por ello, de todos los dispositivos informáticos criminales, las bombas lógicas son las que poseen el máximo potencial de daño. Su detonación puede programarse para que cause el máximo daño y para que tenga lugar mucho tiempo después de que se halla marchado el delincuente⁶².

El perjuicio puede concretarse de diferentes maneras:

1. Mediante un daño a la integridad de la información a través de la inserción de asientos falsos en una base de datos, con el objeto de perturbar las operaciones empresariales.
2. Mediante un daño a la disponibilidad de los datos pasándolos a otra computadora sin someterlos a modificación alguna.
3. Mediante un daño a la integridad del sistema computacional, causando al eliminar programas que este ejecuta generalmente, como puede ser aquellos que este ejecuta generalmente, como pueden ser aquellos que supervisan a los usuarios o corroboran su identidad.

⁶² www.unhchr/french/html

4. Mediante un daño a la disponibilidad de un sistema computacional que haga que este se caiga.

Este suele ser el procedimiento de sabotaje mas utilizado por empleados descontentos. Consiste en introducir un programa o rutina que en una fecha determinada destruirá o modificara la información, o provocará el cuelgue del sistema. Podemos distinguir cuatro métodos de destrucción: mailbombing, flash bombs, aplicaciones especiales de negación de servicio, y virus.

4.4.4 FRAUDE INFORMÁTICO

Se da con la desviación de los recursos capitalizables o activos propiedad de otra persona física o moral u organismo público, haciendo uso de prácticas desleales dentro del sistema informático o con un ataque externo a los medios de seguridad informáticos.

El Código Penal para el Distrito Federal, en su Capítulo III, artículo 230 señala:

Fraude

Artículo 230. Al que por medio del engaño o aprovechando el error en que otro se halle, se haga ilícitamente de una cosa u obtenga un lucro indebido en beneficio propio o de un tercero, se le impondrán: por medio del engaño o aprovechando el error en que otro se halle, se haga ilícitamente de alguna:

XIV. Para obtener algún beneficio para sí o para un tercero, por cualquier medio accese, entre o se introduzca a los sistemas o programas de informática del sistema financiero e indebidamente realice operaciones, transferencias o movimientos de dinero o valores, independientemente de que los recursos no salgan de la Institución;

4.5 INDEFENSIÓN DE LAS VICTIMAS

En primer término tenemos que distinguir que sujeto pasivo o víctima del delito es el ente sobre el cual recae la conducta de acción u omisión que realiza el sujeto activo, y en el caso de los "delitos informáticos" las víctimas pueden ser individuos, instituciones crediticias, gobiernos, etcétera que usan sistemas automatizados de información, generalmente conectados a otros.

El sujeto pasivo del delito que nos ocupa, es sumamente importante para el estudio de los "delitos informáticos", ya que mediante él podemos conocer los diferentes ilícitos que cometen los delincuentes informáticos, con objeto de prever las acciones antes mencionadas debido a que muchos de los delitos son descubiertos casuísticamente por el desconocimiento del modus operandi de los sujetos activos.

Los delincuentes de la informática son tan diversos como sus delitos, puede tratarse de estudiantes, terroristas o figuras del crimen organizado. Estos delincuentes pueden pasar desapercibidos a través de las fronteras.

Dado lo anterior, "ha sido imposible conocer la verdadera magnitud de los "delitos informáticos", ya que la mayor parte de los delitos no son descubiertos o no son denunciados a las autoridades responsables" y si a esto se suma la falta de leyes que protejan a las víctimas de estos delitos; la falta de preparación por parte de las autoridades para comprender, investigar y dar tratamiento jurídico adecuado a esta problemática; el temor por parte de las empresas de denunciar este tipo de ilícitos por el desprestigio que esto pudiera ocasionar a su empresa y las consecuentes pérdidas económicas, entre otros más, trae como consecuencia que las estadísticas sobre este tipo de conductas se mantenga bajo la llamada "cifra oculta" o "cifra negra".

Por lo anterior, se reconoce que para conseguir una prevención efectiva de la criminalidad informática se requiere, en primer lugar, un análisis objetivo de las necesidades de protección y de las fuentes de peligro. Una protección eficaz contra la criminalidad informática presupone ante todo que las víctimas potenciales conozcan las correspondientes técnicas de manipulación, así como sus formas de encubrimiento.

En el mismo sentido, podemos decir que mediante la divulgación de las posibles conductas ilícitas derivadas del uso de las computadoras, y alertando a las potenciales víctimas para que tomen las medidas pertinentes a fin de prevenir la delincuencia informática, y si a esto se suma la creación de una adecuada legislación que proteja los intereses de las víctimas y una eficiente preparación por parte del personal encargado de la procuración, administración y la impartición de justicia para atender e investigar estas conductas ilícitas, se estaría avanzando mucho en el camino de la lucha contra la delincuencia informática, que cada día tiende a expandirse más.

Además, debemos destacar que los organismos internacionales han adoptado resoluciones similares en el sentido de que educando a la comunidad de víctimas y estimulando la denuncia de los delitos se promovería la confianza pública en la capacidad de los encargados de hacer cumplir la ley y de las autoridades judiciales para detectar, investigar y prevenir los delitos informáticos.

No existen herramientas legales adecuadas para que ante la autoridad competente, la parte ofendida denuncie y acredite con pruebas tales hechos o para que las autoridades penales los sancionen, entonces se facilita en gran medida la labor de los abogados defensores o bien, se favorece la impunidad.

4.5.1 RESPONSABILIDAD PENAL

Teniendo en cuenta también la gravedad que implican los delitos informáticos, es necesario que el Código Penal Federal incluya figuras delictivas que contengan los delitos informáticos ya que de no hacerlo, la ausencia de figuras concretas que se puedan aplicar en esa materia daría lugar a que los autores de esos hechos quedaran impunes ante la ley, o bien, obligaría a los tribunales a aplicar preceptos que no se ajusten a la naturaleza de los hechos cometidos.

Las personas que cometen los "Delitos informáticos" son aquellas que poseen ciertas características que no presentan el denominador común de los delincuentes, esto es, los sujetos activos tienen habilidades para el manejo de los sistemas informáticos y generalmente por su situación labora se encuentran en lugares estratégicos donde se maneja información de carácter sensible, o bien son hábiles en el uso de los sistemas informatizados, aún cuando, en muchos de los casos, no desarrollen actividades laborales que faciliten la comisión de este tipo de delitos.

Con el tiempo se ha podido comprobar que los autores de los delitos informáticos son muy diversos y que lo que los diferencia entre sí es la naturaleza de los cometidos. De esta forma, la persona que "entra" en un sistema informático sin intenciones delictivas es muy diferente del empleado de una institución financiera que desvía fondos de las cuentas de sus clientes.

El nivel típico de aptitudes del delincuente es tema de controversia ya que para algunos en el nivel de aptitudes no es indicador de delincuencia informática en tanto que otros aducen que los posibles delincuentes informáticos son personas listas, decididas, motivadas y dispuestas a aceptar un reto tecnológico, características que pudieran encontrarse en un empleado del sector de procesamiento de datos.

Sin embargo, teniendo en cuenta las características ya mencionadas de las personas que cometen los "delitos informáticos", estudiosos en la materia los han catalogado como "delitos de cuello blanco" término introducido por primera vez por el criminológico norteamericano Edwin Sutherland en el año de 1943⁶³.

Efectivamente, este conocido criminólogo señala un sin número de conductas que considera como "delitos de cuello blanco", aún cuando muchas de estas conductas no están tipificadas en los ordenamientos jurídicos como delitos, y dentro de las cuales cabe destacar las "violaciones a las leyes de patentes y fábrica de derechos, el mercado negro, el contrabando en las empresas, la evasión de impuestos, las quiebras fraudulentas, corrupción de altos funcionarios entre otros".

Asimismo, este criminológico estadounidense dice que tanto la definición de los "delitos informáticos" como las de los "delitos de cuello blanco" no es de acuerdo al interés protegido, como sucede en los delitos convencionales sino de acuerdo al sujeto activo que los comete. Entre las características en común que poseen ambos delitos tenemos que: el sujeto activo del delito es una persona de cierto status socioeconómico, su comisión no puede explicarse por pobreza ni por mala habitación, ni por carencia de recreación, ni por baja educación, ni por poca inteligencia, ni por inestabilidad emocional.

Hay dificultad para elaborar estadísticas sobre ambos tipos de delitos. La "cifra negra" es muy alta; hay dificultades para descubrirlo y sancionarlo, en razón del poder económico de quienes lo cometen, pero los daños económicos son altísimos; existe una gran indiferencia de la opinión pública sobre los daños ocasionados a la sociedad; la sociedad no considera delincuentes a los sujetos que cometen este tipo de delitos, no los segrega, no los desprecia, ni los desvaloriza, por el contrario, el autor o autores de este tipo de delitos se considera a sí

⁶³ <http://www.google.com.mx/search?hl=es&q=edwin+sutherland>

mismos "respetables" otra coincidencia que tiene estos tipos de delitos es que, generalmente, son objeto de medidas o sanciones de carácter administrativo y no privativos de la libertad.

Los "delitos informáticos" no poseen todas las características de los "delitos de cuello blanco", si coinciden en un número importante de ellas, aunque es necesario señalar que estas aseveraciones pueden y deben ser objeto de un estudio más profundo.

4.5.2 IMPUNIDAD DE ABUSOS Y DELITOS CIBERNÉTICOS

EL REFORMA, Diario". Primera Sección. México, Distrito Federal. Julio 30, 2001. El texto del artículo publicado es el siguiente: "EN EL AÑO Y MEDIO QUE TIENE DE OPERAR EN EL PAÍS, la Policía Cibernética mexicana apenas logró resolver un caso y no pudo sancionar a los culpables por falta de leyes contra los delitos informáticos, informó su director a la Agencia Notimex. Tenemos las manos atadas pues no hay una verdadera autoridad para investigar delitos cibernéticos, indicó el responsable de esta área dependiente de la policía federal preventiva (PFP) quien solicitó el anonimato por cuestiones de seguridad.

Si bien la Cámara de Diputados tiene en su haber varias propuestas para legislar el tema de la ciberdelincuencia (entre ellas la de la propia PFP), la mayoría sigue en la congeladora. El director de la Policía Cibernética hizo un llamado a la Cámara de Diputados para comenzar a legislar en estos temas lo más pronto posible. Nosotros detectamos al delincuente, pero no podemos arrestarlo si no existe una ley que sancione sus actividades, indicó. La importancia de contar con herramientas jurídicas para perseguir los delitos informáticos cobró relevancia la semana anterior, ante el lanzamiento a Internet del virus (programa destructivo) Sircam, al parecer desde el estado mexicano de Michoacán. A finales de 1999, esta división especializada recibió un llamado de Estados Unidos solicitando apoyo para detener a una banda de pedófilos. El grupo investigó a los implicados durante 18 meses a través de pláticas en línea (chat) y encontró su ubicación. La banda que operaba en una casa de

seguridad de Acapulco denominada "Esperanza", fue desmantelada pero no llevada a una Corte. El ex jefe de la organización, un estadounidense, fue extraditado por falta de leyes en México para enjuiciarlo. La Policía Cibernética, que actualmente cuenta con cerca de 60 elementos pertenecientes al grupo de tráfico y contrabando, surgió precisamente para detener el tráfico de menores y la pornografía infantil realizados por medio de Internet."

En realidad la Policía Cibernética es un área dedicada a combatir los delitos que se cometen a través de las computadoras y contra menores de edad. Este es el organigrama que tiene actualmente la Policía Cibernética. Tiene una Subdirección de Delitos Cibernéticos y una de Delitos contra Menores.

En Delitos Cibernéticos realizan operaciones de patrullaje anti-hacker, utilizando Internet como un instrumento para detectar a los delincuentes que cometen fraudes, intrusiones y asimismo que organicen sus actividades delictivas en y a través de la red global.

Atienden a las denuncias relacionadas a intrusiones ilegales a sistemas de cómputo, hacen el rastreo de las direcciones IP sospechosas, identifican grupos de hackers mexicanos y colaboran en el intercambio de información con policías similares en el mundo e INTERPOL México.

También atienden la falsificación de documentos como son tarjetas de crédito, cheques, etcétera, variación de los activos y pasivos en situaciones contables de empresas, planeación y simulación de delitos convencionales como son robo, homicidio, fraudes y cualquiera, cualquier delito se puede apoyar de la computadora; la lectura, sustracción o copiado de información confidencial; modificación de datos tanto en la entrada como en la salida; aprovechamiento indebido o violación de un código para penetrar a un sistema introduciendo instrucciones inapropiadas, esto es, violando las palabras claves o contraseñas;

variación en cuanto al destino de pequeñas cantidades de dinero hacia una cuenta bancaria apócrifa.

Desde las reformas penales del 17 de mayo del 2000, México no ha tenido la experiencia necesaria para que sus tribunales penales dicten sentencias condenatorias al respecto. Desafortunadamente, como ejemplo vívido de que el Derecho surge a posteriori para regular a la sociedad y sus conductas, en la especie, el Internet y la tecnología así como los comportamientos ilícitos que nacen con ellas, superan año con año y sin freno alguno a la creatividad humana que intenta regularlos, bien sea con el diseño de tipos penales contenidos en el Código Penal Federal mexicano o con la promulgación de leyes especiales, como ya ha sucedido en otros países.

4.5.3 VACÍOS PENALES

La ley penal mexicana, en la que mediante Reformas de fecha 17 de mayo del 2000 publicadas en el Diario Oficial de la Federación, se crearon en la especie, los artículos 211 bis 1 al 211 bis 7 al Código Penal Federal, que en lo medular, tipifican comportamientos -de los llamados *hackers* o *crackers*- que atentan contra los sistemas de cómputo que pueden o no, ser parte del sector financiero mexicano. En simple español, en este cuerpo normativo federal se sanciona el que un sujeto tenga acceso ilegal a dichos sistemas y los altere, dañe, modifique o provoque pérdida de información contenida en tales sistemas, la complejidad y costo económico que representará el acreditar ante un juez penal un comportamiento ilícito que se ejecuta en el escenario virtual de la Internet o el Internet - y sus herramientas virtuales -, rebasa en mucho, los buenos deseos del legislador mexicano, reflejados en la reforma penal citada.

Primero que nada, irónicamente sólo protege el Código Penal a aquellas computadoras que estén protegidas por un mecanismo de seguridad. Sería tan irónico como decir que el delito de robo se comete sólo si la casa a la que entró el ladrón estaba cerrada.

Estamos de acuerdo que el robo se comete simplemente con que se sustraigan algo que es suyo sin necesidad de que esté cerrada o abierta la casa. Aquí el Código Penal establece, la obligación de que tengas un mecanismo de seguridad para poder perseguir el delito.

Segundo Defecto. No define qué hace un mecanismo de seguridad, no sabemos qué es. Los que saben de esta materia pueden presumir que se trata de a la mejor alguna técnica de criptografía, pueden presumir que se trata de un *password*, pueden presumir que se trata de un código o a la mejor se trata de una computadora que esté encerrada con una caja de seguridad con un guardia afuera, no sabemos qué sea un mecanismo de seguridad. No lo define el Código Penal porque en México no acostumbramos a hacer definiciones en los Códigos, malamente. Estamos muy orgullosos de nuestro sistema jurídico mexicano y no queremos hacer lo que hacen en otros países, pero realmente en algunas situaciones particulares como ésta que estamos viendo, es de mucha utilidad tener una definición en el Código.

Las sanciones, a gusto de un servidor y de la Academia Mexicana de Derecho Informático son muy bajas; lo más grave de todo, no contempla muchos tipos de delitos informáticos, principalmente los virus, el ataque de negación de servicios, el ciber acoso y otros tantos.

Ante la falta de herramientas legales *ad hoc* (normativas y sustantivas) para el tratamiento y juzgamiento de los delitos informáticos, se corre el riesgo de que las autoridades investigadoras gasten presupuesto del Estado; los jueces penales ordenen sobreseimientos, nieguen la procedencia de los juicios o bien, nieguen sentencias condenatorias esgrimiendo atipicidad de los comportamientos desplegados por los *hackers*, por no encuadrar exactamente el concepto de Internet en la acepción de "cosa" como bien jurídicamente tutelado, al razonar que aquél por su propia naturaleza no es tangible y no es sujeta de protección penal tipificada.

4.5.4 DIFICULTAD DE OBTENCIÓN DE PRUEBAS

Bajo una perspectiva futurista, podríamos imaginar en México el ofrecimiento y desahogo en fase de indagatoria, instrucción o proceso, de una "prueba en informática", con la que -en el mas sencillo de los ejemplos- el abogado de la parte ofendida o el propio C. Agente del Ministerio Público, pretenda(n) acreditar objetivamente un comportamiento ilícito para así, *-verbi gratia-* poder imputar la responsabilidad penal de un trabajador, *-y acreditarlo- por acceder ilícitamente a la nómina de la empresa y haber robado alguna suma de dinero.*

Solo como paréntesis, la complejidad de la "prueba en informática" requerirá de un alto grado de conocimientos técnicos , por lo que -previa motivación y fundamentación- el abogado de la parte ofendida o el C. Agente del Ministerio Público, seguramente tendrá(n) que apoyarse en un ingeniero en informática para:

- a) En el mejor de los casos, asegurar ante Notario Público o mediante decomiso debidamente autorizado, la computadora y memorias externas (DVD, compact disc, etc.) que utilizó el sujeto activo;
- b) Poder garantizar que su contenido, no sea alterado o modificado en la investigación forense;
- c) Que la parte ofendida o la autoridad ministerial con el auxilio de perito especializado rastree en el CPU, en el *floppy disk*, en el disco duro o en la memoria RAM de la computadora, alguna señal sobre las operaciones realizadas por el *hacker o cracker*;
- d) Que la parte ofendida o la autoridad ministerial con el auxilio de perito especializado rastree algún vestigio (cookies) sobre los hábitos de navegación en Internet del delincuente, realizadas por el *hacker o cracker*;
- e) Que tales evidencias sean acreditables objetivamente, por lo que será necesario el practicar un inventario informático de las mismas, ordenar un respaldo (back up) y dar fe pública de estos.

- f) Tal vez, se estará ante una prueba colegiada porque seguramente deberán robustecerse los elementos de convicción obtenidos, con la credibilidad y veracidad de la probanza que por su parte, practiquen los peritos autorizados y certificados por el Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal o el Poder Judicial Federal.

Continuando con el ejemplo, identificar a donde fue a parar la instrucción dada a través de la computadora de origen y el dinero en cuestión. Tal vez, si el delincuente no es muy diestro, a otra computadora y cuenta bancaria en territorio nacional o en caso contrario, a una computadora y cuenta bancaria ubicadas en otro país o en el peor de los supuestos; la instrucción tuvo como origen un equipo móvil de los llamados *notebook o laptop* que tal vez, para agravar la situación de la parte ofendida, utilizó el ordenador de un proveedor de Internet con residencia en algún paraíso fiscal que ahora también son paraísos informáticos por falta de tratados internacionales-, y que estuvo en ese momento, en un avión de una aerolínea internacional sobrevolando territorio extranjero o en una embarcación con bandera extranjera en aguas internacionales, pero en ambos supuestos; afectando derechos legales o patrimonios personales de grandes empresarios mexicanos o de importantes empresas establecidas en México.

Otro supuesto se da cuando un sujeto con la intención de cometer un delito y sobrevolando espacio aéreo mexicano, con una *notebook o laptop* aprovechara indebidamente el sistema de Internet implementado por alguna aerolínea extranjera en su flota de aviones, como en el caso de las aerolíneas: Iberia (España), Lufthansa (Alemania), British Airways (Inglaterra), Singapur Airlines (Singapur), Japan Airlines (Japón), American Airlines (Estados Unidos de América), entre otras, en las que ya se instaló el Internet como servicio adicional en beneficio de sus clientes ejecutivos.

El artículo 210 A del Código Federal de Procedimientos Civiles en su reforma de mayo del año 2000, cuando establece que la información que conste en medios electrónicos deberá ser reconocida como prueba, y para valorar la fuerza probatoria de este tipo de información deberá tenerse en cuenta la fiabilidad del método. Es en relación con este artículo la necesidad de hablar de una firma electrónica avanzada o fiable, es decir para que los juzgadores puedan valorar este tipo de pruebas en medios electrónicos, ópticos o en cualquier otra tecnología, se marcan los requisitos que la firma electrónica deberá contener para que la firma tenga valor probatorio.

Los usuarios con acceso telefónico casi siempre reciben direcciones IP dinámicas, pertenece a la computadora del usuario solo durante la sesión de uso, el número se puede reasignar a otro usuario muchas veces en un solo día. Algunos usuarios tienen direcciones IP estáticas permanentes asignadas que nunca cambian. Casi toda actividad de red deja huella en algunas partes a veces el contenido muchas veces bitácoras de transacciones.

Muestra de Bitácora

Registro del acceso el equivalente computacional de los registros que mantiene una empresa telefónica, la mayoría de los sistemas registran los accesos de un usuario. La bitácora contiene la hora de inicio, duración de la sesión, cuenta/nombre del usuario y la dirección IP asignada a la maquina del usuario para la sesión, este registro puede ser efimero ejemplo:

I Doe 172.16.43.129miesep 19:48-20:37 (00:49)

Una vez que se cobre conciencia sobre la complejidad del tema y de las dificultades procesales que se presentarán de *facto* en México, para poder comprobar objetivamente los llamados "delitos informáticos" contenidos en la plausible pero insuficiente reforma penal del 17 de mayo del 2000, seguramente como es costumbre y para poder adaptarnos a la evolución penal internacional en el tema, se importarán y transformarán a la realidad mexicana, de

manera total o parcial, modelos -de fondo y forma- europeos o anglosajones más avanzados, tendientes a establecer, regular y sancionar tipos penales existentes o incluso, para crear nuevos tipos penales, lo que permitiría en un futuro no lejano que nuestros tribunales mexicanos se pronuncien con sentencias definitivas al respecto, que en su momento y como consecuencia de un proceso penal formal; puedan dar nacimiento a tesis, ejecutorias o incluso jurisprudencias en este tipo de delitos.

4.5.5 LA FIRMA AUTÓGRAFA

La firma autógrafa proviene del latín *firmare* que significa afirmar, dar fuerza y el vocablo autógrafa significa grabar por sí mismo y se aplica al escrito de mano de su propio autor en el entendido que los signos o trazos han de ser hechos por la mano del autor sin que la impresión se realice por medios mecánicos.

La Real Academia de la Lengua Española define a la firma como nombre y apellidos o título de una persona que esta pone en rubrica al pie de un documento escrito de manera propia o ajena, para darle autenticidad, para expresar que se aprueba su contenido o para obligarse a lo que en el se dice.

La firma autógrafa es la que suscribe la persona física con su propia mano y consiste en un conjunto de letras o bien algún componente de su nombre y a veces el nombre y apellidos, aunado a una serie de trazos que pueden abarcar toda gama de evoluciones del instrumento de escritura, que señalan e identifican al sujeto y lo separan de otros, en el documento que suscribe y es un elemento que refleja permanentemente su voluntad de expresar lo que firma, o de obligarse al tenor del texto que suscribe.

La firma es una inscripción manuscrita que indica el nombre de una persona que entiende hacer suya las declaraciones del acto.

Jurídicamente, la firma autógrafa implica el hecho de tratarse de una inscripción manuscrita, realizada de una manera particular, hecha con el ánimo de obligarse al reconocimiento del contenido del escrito en que se estampe.

Características de la firma autógrafa

- a) Identificativa: sirve para identificar quien es el autor del documento.
- b) Declarativa: significa la asunción del contenido del documento por el autor de la firma. Sobre todo cuando se trata de la conclusión de un contrato, la firma es el signo principal que representa la voluntad de obligarse.
- c) Probatoria: permite identificar si el autor de la firma es efectivamente aquel que ha sido identificado como tal en el acto de la propia firma.

Elementos formales

- a) Son aquellos elementos materiales de la firma que están en relación con los procedimientos utilizados para firmar y el grafismo mismo de la misma:
- b) La firma como signo personal.- se presenta como un signo distintivo y personal ya que debe ser puesta de puño y letra del firmante.
- c) El *animus* signando. Es el elemento intencional o intelectual de la firma, consiste en la voluntad de asumir el contenido de un documento.

Elementos funcionales

Tomando la noción de firma como el signo o conjunto de signos, podemos distinguir una doble función:

- a) **Identificadora.**- la firma asegura la relación jurídica entre el acto firmado y la persona que lo ha firmado. La identidad de la persona nos determina su personalidad a efecto de atribución de los derechos y obligaciones.
- b) **La firma manuscrita expresa la identidad, aceptación y autoridad del firmante.**
- c) **Autenticación.**- El actor del acto expresa su consentimiento y hace propio el mensaje.

La firma da autenticidad y firmeza del documento que vincula a una persona determinada, por lo que se traduce en una seguridad jurídica con respecto a la aceptación y responsabilidad que implica lo estipulado en el contenido del documento por la persona que lo firma.

La firma electrónica provoca inseguridad jurídica, tanto para el contribuyente, como para el fisco Federal, el hecho que el contenido de las Reglas de la Miscelánea Fiscal, como en el Código Fiscal de la Federación no considere un método accesible por el cual se puede consultar ulteriormente que la información contenida en las claves o en la tarjeta tributaria que sustituye a la firma autógrafa sea atribuible a la persona obligada a presentar las declaraciones de los impuestos, por lo que no existe la certeza que efectuó la declaración adquiera una relación directa entre lo expresado en esta última y su voluntad, es decir, no hay seguridad de que el firmante, en este caso la persona obligada a usar medios electrónicos, ha aceptado expresamente el contenido de la declaración y es responsable de la misma, lo cual resulta contrario al principio de seguridad jurídica inmerso en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

CONCLUSIONES

Primera: Los abusos y las arbitrariedades causadas por la concentración del poder en un individuo o en un reducido grupo de personas da por consecuencia el principio de legalidad tributaria el cual esta establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y como únicas excepciones a este principio se encuentran los artículos 29 y 131 de dicho ordenamiento. La obligación tributaria surge a partir de la realización del hecho imponible y se extingue esta obligación con el pago el cual se hace mediante declaración y que actualmente se realiza a través del uso de medios electrónicos, es decir, por Internet y el cual se encuentra regulado en el artículo 31 de Código Fiscal de la Federación.

Segundo: Algo que ha quedado demostrado es que el mismo SAT queda contradecido cuando señala que la FEA cuenta con los elementos de Integridad la cuál según garantizaba que la información contenida en el mensaje quedaba protegida y no puede ser manipulada o modificada durante el proceso; Confidencialidad, el cual solo el receptor y emisor eran los únicos en el sistema; Autenticidad, el autor del mensaje quedaba acreditado y el no repudio en el que el emisor que firme electrónicamente un documento no podrá negar que envió un mensaje original, ya que este es imputable al emisor por medio de las claves que solo el conoce. Los Artículos analizados del Codito Fiscal de la Federación que hablan de los medios electrónicos señalan la posibilidad de que si puede darse la divulgación de esa FEA y darle mal uso sin autorización del creador o propietario de ésta. De esta manera causando una inseguridad jurídica.

Tercero.-De acuerdo con el principio de seguridad jurídica que se encuentra en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio o posesiones y además que las comunicaciones privadas son inviolables, entonces en consecuencias con la FEA se esta violando este principio consagrado toda vez que esta nueva forma de presentar documentos

digitales por medios electrónicos deja una amplia puerta para delinquir y dejar en una total inseguridad jurídica al contribuyente el cual puede ser la mira para cometer conductas que afecten su patrimonio.

Al igual que el Principio de Equidad señala que ante la ley todos deben ser iguales, y en este caso específico, se está dando un trato desigual al establecer el artículo 18 del CFF que los contribuyentes a que se refiere el párrafo tercero del artículo 31 del Código en mención no estarán obligados a utilizar los documentos impresos y estar firmados por el interesado. El Principio de Equidad radica en la igualdad ante la misma ley tributaria, los que en tales condiciones deben recibir el mismo tratamiento idéntico. La Equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica. Por ello se demuestra que es violatorio a estos principios el tratar de obligar a sólo unas cuantas personas al uso de la FEA y no a todos, en otro orden encontramos que también se viola el principio de seguridad jurídica porque se plantea una plena inseguridad a los que usan estos medios electrónicos.

Cuarta.- La Firma Electrónica Avanzada que sustituye a la firma autógrafa del firmante supuestamente garantiza la integridad del documento y producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio, además, toda promoción dirigida a la autoridad hacendaria en documentos digitales debe contener la FEA. Esta situación viola fragementemente las garantías individuales contenidas en los artículos 16 y 31, fracción IV y por otro lado los medios que sustituyen a la firma autógrafa, están dispuestos en unas Reglas de Miscelánea Fiscal y no en una Ley como lo dispone la Constitución quedando al arbitrio de la autoridad hacendaria y a disposición de lo que establece en su Resolución Miscelánea Fiscal dando los mismos efectos de la FEA a la de la firma autógrafa y también deja en un estado de completa indefensión e inseguridad al no saber si el acto que se realiza con dicha FEA proviene inicialmente del emisor quien es el propietario de las llaves o archivos req y key, ya que no se tiene la certeza jurídica de que efectivamente ésta expresa la voluntad del emisor en virtud de que una FEA no puede sustituir

Considerando que en México apenas esta en un crecimiento Tecnológico en los "Medios Electrónicos en materia Fiscal" no cuenta con una legislación específica de delitos informáticos en esta materia, ya que solo encontramos en el Código Penal Federal la tipificación de algunas conductas y habla en general dejando muchas lagunas y conductas que deberían de tipificarse en materia fiscal. Así como hay un capítulo denominado delitos fiscales en su Capítulo II en el Código Fiscal de la Federación donde señala el procedimiento y tipifica las conductas en que puede incurrir el contribuyente por la omisión de sus pagos o por encubrir conductas perseguidas por este capítulo, se debería de incluir en el mismo CFF un Capítulo de delitos informáticos que tipifique las conductas que no se encuentran contempladas para ser sancionadas.

BIBLIOGRAFIA

Alamán, Lucas, Historia de México desde los Primeros Movimientos que Prepararon su Independencia en el año de 1808 hasta la época presente, Instituto Cultural Helénico, México, 1988, 5° vol.

Amandi, Víctor Manuel. El uso del Internet en el Derecho, 2 ed. Ed. Oxford, México, 1999.

Arroyo Beltrán Guillermo, Derecho y Finanzas, Jus, México, 1959.

Chandler, Henry Alfred Estudio Preliminar Sobre el sistema de impuestos del Gobierno Mexicano con indicaciones para su reorganización, Informe Rendido a la Comisión de Reorganización Administrativa y Financiera de los Estados Unidos Mexicanos, México 1917.

Carrasco Iriarte, Hugo Derecho Fiscal Constitucional, 4 ed. Ed. Oxford, México, 2000.

Crónica Grafica de los Impuestos en México siglo XVI-XX, 1ed. Archivo General de la Nación, México, 2003.

De la Garza Francisco Sergio, Derecho Financiero Mexicano, 18 ed. Ed. Porrúa, México, 1999.

De la Garza Francisco Sergio, Derecho Financiero Mexicano, 19 ed. Ed. Porrúa, México, 2003.

De Miguel Asensio, Pedro, Derecho Privado de Internet, Madrid, Civitas, 2001.

Delgadillo Gutiérrez, Humberto, Principios de Derecho Tributario, Ed. Limusa Noriega, México, 1997.

Floris Margadant S. Guillermo, introducción a la Historia del Derecho Mexicano, ed. Esfinge, Ed. Décima Tercera, México, 1997.

Jiménez González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, 4 ed., Ed. ECAFSA, México, 2000.

Julia Barragán, Informática y Decisión Jurídica, 1 ed. Ed. Biblioteca de Ética, Filosofía del Derecho y Política, México, 1994.

León Portilla Miguel, De Teotihuacan a los Aztecas, Antología de Fuentes e Interpretaciones Históricas, UNAM, México, 1983.

Marichal y D. Marino: De Colonia a Nación. Impuestos y Política en México, El Colegio de México, 2001.

Marichal Carlos, La Bancarrota del Virreinato. La Nueva España y las Finanzas del Imperio Español 1780-1810, Colegio de México, 1999.

Margain Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho, 2 ed. Ed. Porrúa, México, 1996.

Mart Paredes Montiel, El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria, Ed. Porrúa, México, 2001.

Miranda José, El Tributo Indígena en la Nueva España Durante el Siglo XVI, El Colegio de México, 1980.

Molina Salgado, Jesús Antonio, Delitos y otros Ilícitos Informáticos, Ed. Porrúa, México, 2003.

Pérez de Ayala, José Luis, Derecho Tributario, Ed. Plaza Universitaria, Salamanca 1994.

Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, 2 ed. Ed. Harla, México, 1986.

Saldaña Magallanes A. Alejandro, Curso Elemental sobre Derecho Tributario, 1 ed. Ed. ISEF, México, 2005.

Secretaría de la Presidencia, La administración Pública en la Época de Juárez, Dirección General de Estudios Administrativos, tomo I.

Téllez Valdés Julio, Derecho Informático, 3 ed. Ed. Mc Graw Hill, Mexico, 2004.

Téllez Valdés Julio, Contratos Informáticos, Universidad Autónoma de México, México, 1988.

Valdés Costa, Ramón. Curso de Derecho Tributario, Ed. Temis, México, 2001.

Betancourt Partida Carlos, ABC de los Impuestos en México, Asociación de Ex Alumnos de la Escuela Superior de Comercio y Administración, México, 2005.

Cámara de Diputados, LIX Legislatura, Foro Legislativo en Materia de Delitos Cibernéticos, Ciudad de México del 27 al 30 de Enero de 2004.

Cámara de Diputados, LVI Legislatura, Foro de Consulta Sobre Derecho e Informática Memorias, México, 1997.

Cruz López, Fernando, Reformas Fiscales 2004, Asociación de Ex Alumnos de la Escuela Superior de Comercio y Administración, México, 2004.

Ramírez Ontivero, Manuel José, Comprobantes Digitales, Colegio de Contadores Públicos, México, 2004.

Revista de Hacienda, Ed. Suárez, México, 1948.

Velásquez Meléndez, Firma Electrónica Avanzada, Asociación de Ex Alumnos de la Escuela Superior de Comercio y Administración, México, 2004.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Código Penal para el Distrito Federal.

Código Penal Federal.

Código Civil Federal.

Reglas Misceláneas.

DIRECCIONES ELECTRONICAS

http://www.mexconnect.com/mex_/histori/jtuck/jtsantaanna.html.

<http://www.bibliojuridica.org/estli>.

<http://www.derechoinformatico.com.mx>.

OTRAS FUENTES

Tercer Época, Segunda Sección Resolución del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa Año XI No. 127. Julio 1998 Tesis III.

Semanario Judicial de la Federación. Tribunales Colegiados de Circuito; Tomo XV, enero de 2002, Tesis 1.7º. A A.P.

Semanario Judicial de la Federación, VII Época, Vol. 103-108, 6 parte.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tribunales Colegiados de Circuito. Tomo XIV, agosto de 2001.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo IV, diciembre de 1996.