



TECNOLÓGICO UNIVERSITARIO DE MÉXICO
ESCUELA DE DERECHO

INCORPORADA A LA UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO
CLAVE 3079-09

“ANÁLISIS JURÍDICO DE LA APLICACIÓN DE
LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS EN EL
CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES
ESTABLECIDAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN”

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

JUAN ANTONIO
HERNÁNDEZ CID DEL PRADO

ASESOR DE TESIS:
LIC. JOSÉ ANTONIO ORTIZ CERÓN

MÉXICO, D.F. 2015



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

... la decisión que di va arrastrándome hasta poder llegar aquí...

A Dios y la Virgen de Guadalupe:

Por haberme acompañado y guiado a lo largo de mi carrera, por ser mi fortaleza en los momentos de debilidad y por brindarme una vida llena de experiencias, conocimientos, tristezas, pero sobre todo de felicidad, satisfacción y amor.

A mí Mamá, Irma Hernández Cid del Prado:

Como muestra a todo tu esfuerzo, paciencia, dedicación y amor hoy dedico enteramente esta meta a tí; a tí que desde siempre has estado a mi lado apoyándome; gracias por tus palabras de aliento en todo momento para no bajarme del barco, gracias por soportar los días de estrés así como los días donde creía ya no poder más, tú más que nadie sabe las cosas que sacrificamos para el día de hoy llegar hasta aquí, este ha sido un gran trabajo en equipo que se ha podido culminar satisfactoriamente y que deseo dártelo como el mayor regalo que mereces, eres un gran ejemplo de fortaleza y valentía, una mujer en toda la extensión de la palabra, HONOR A QUIEN HONOR MERECE, TE AMO MAMITA ;

A mí Mamá Chau:

Sé que no existirán palabras para agradecer tanto que me has brindado a lo largo de mi vida y carrera profesional, todo lo que soy es gracias al esfuerzo que comprometiste como una madre lo haría, gracias por dedicar parte de tu tiempo a verme como un hijo, simplemente no encontrare mejor regalo que este para que estés inmensamente orgullosa de todo lo que formaste. TE ADORO MAMI ;

A mí Abuela, Sara Cid del Prado:

Que este sueño que hoy es una realidad me hubiera gustado compartirlo a tu lado, sin embargo tengo la certeza de que estas feliz y orgullosa desde el cielo de verme como todo un Licenciado, estoy a un paso de ser lo que siempre deseaste, un buen hombre y un buen hijo. Te extraño Sarita.

A Carmen Hernández Cid del Prado:

Gracias, por impulsar desde pequeño mi ambición a ser un gran profesionista y conseguir la excelencia a base de trabajo y constancia, tu vida contribuyó a haber elegido estudiar esta hermosa licenciatura para aprender a defender cada batalla. Te quiero.

***AL TECNOLÓGICO UNIVERSITARIO DE
MÉXICO:***

Mi Alma Mater que dentro de sus aulas me formó como profesionalista y hoy me ve convertido en Licenciado en Derecho, GRACIAS.

***A mi Director de Tesis, Licenciado José
Antonio Ortiz Cerón:***

Por brindar su tiempo y dedicación a este trabajo de investigación además de consagrar su experiencia, gracias por alentar al término de mi tesis, a usted mi eterno agradecimiento y respeto.

***A mi Director de Carrera, Licenciado Rubén
Sánchez Flores:***

Por creer en mí y su apoyo incondicional para culminar este trabajo de investigación, además de la atención que brindó a la revisión de mi Tesis, Muchas Gracias ;

***A la Maestra, Karla Patricia Serafín
Garduño:***

MISS, Mi profesora, consejera y gran amiga, agradezco las palabras de aliento y el apoyo durante este proceso que siempre me llenaron de motivación y entusiasmo, gracias por ovacionar conmigo cada escalón que se iba subiendo; expreso a tí un enorme agradecimiento por enseñarme que una tesis siempre avanza con buena vibra.

A mis profesores universitarios:

Gracias por darme los consejos y la teoría para enfrentar la práctica; de ustedes me llevo las enseñanzas que contribuyeron a mi formación como Licenciado en Derecho. Gracias infinitas. Un agradecimiento especial a la Lic. Sbaide Pérez Milán.

A la Licenciada Lucila María Isabel Fernández Samaniego:

Con esto quiero describir el profundo respeto y admiración a su persona, gracias a todas sus enseñanzas no sólo me formo profesionalmente sino también me impulso a sentirme Abogado siendo aún pasante, quiero agradecer a su dureza y su exigencia pues hoy entiendo la importancia de estas herramientas que me han hecho crecer.
GRACIAS LIC.

A mi familia:

Que con cada oportunidad para mostrarme su apoyo y cariño para culminar mi trabajo de Tesis me alentaron y motivaron, y que hoy es una realidad.

A mis amigos:

A todos ustedes, hoy sepan que no fue fácil para mí este proceso, sin embargo a los que se quedaron a apoyar cada paso que daba en esta etapa agradezco infinitamente su presencia, a cada uno gracias. Especial agradecimiento a mis jefes del Despacho VMGG así como a mis amigas Elena Ruiz, Norma Paz y Flor Sánchez.

JUAN ANTONIO HERNÁNDEZ CID DEL PRADO

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
-------------------	---

CAPÍTULO PRIMERO. EL DERECHO, LA SOCIEDAD Y LA INFORMÁTICA.

1.1	Concepto de Información, Informática y Derecho Fiscal.....	3
1.2	Principios en el Derecho Fiscal.....	10
1.3	El Contribuyente.....	25
1.4	Obligación tributaria.....	29
1.4.1	Elementos de la obligación tributaria.....	36
1.5	Clasificación de las obligaciones fiscales establecidas en el Código Fiscal de la Federación.....	38
1.5.1	Obligaciones de dar.....	39
1.5.2	Obligaciones de hacer.....	40
1.5.3	Obligaciones de no hacer.....	40
1.6	El Derecho frente a la sociedad informatizada.....	41
1.7	Informática Jurídica.....	45
1.7.1	Documental.....	47
1.7.2	De Gestión.....	48
1.7.3	Decisional.....	49
1.8	Derecho informático.....	50
1.9	Seguridad informática y seguridad jurídica.....	51

CAPÍTULO SEGUNDO. GENERALIDADES DE LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS.

2.1	¿Qué son los medios electrónicos?.....	53
2.1.1	Estructura y funcionamiento de las computadoras y los sistemas informáticos.....	56
2.1.2	Telecomunicaciones, Telemática e Internet.....	52
2.2	Antecedentes.....	64
2.2.1	De los medios electrónicos.....	65
2.2.2	De los tributos.....	70
2.3	¿Cómo se aplican los medios electrónicos en materia fiscal?.....	92
2.3.1	Firma electrónica avanzada.....	92
2.3.2	Clave de identificación electrónica confidencial.....	94
2.3.3	Sello digital.....	95
2.3.4	Certificado digital.....	96
2.3.5	Comprobantes digitales.....	97
2.3.6	Fundamento legal.....	98

CAPÍTULO TERCERO.
MARCO LEGAL DE LAS CONTRIBUCIONES Y MEDIOS ELECTRÓNICOS.

3.1	Artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	100
3.2	Ley de Ingresos de la Federación.....	102
3.3	Artículos 73 fracción VII Y 74 fracción IV Constitucional.....	102
3.4	Resolución de Miscelánea Fiscal.....	103
3.5	Artículo 2° del Código Fiscal de la Federación.....	104
3.6	Los Medio Electrónicos en el Código Fiscal de la Federación.....	105
3.7	Reglamento del Código Fiscal de la Federación.....	106
3.8	Ley del Servicio de la Administración Tributaria.....	107
3.9	Ley de firma electrónica avanzada.....	110

CAPÍTULO CUARTO.
LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS COMO FORMA DE CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES ESTABLECIDAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN A CARGO DE LOS CONTRIBUYENTES.

4.1	Medios electrónicos en materia Fiscal.....	113
4.2	Problemática jurídica que representa para el contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones con la implementación de medios electrónicos, en el Código Fiscal Federal.....	136
4.3	Observaciones a la autoridad fiscal federal para que implemente una atención eficaz y segura al contribuyente, y éste pueda dar cumplimiento a sus obligaciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación mediante el uso de medios electrónicos.....	157
	CONCLUSIONES.....	169
	PROPUESTA.....	171
	BIBLIOGRAFÍA.....	172

INTRODUCCIÓN

El objetivo de este trabajo de investigación es el análisis del cumplimiento de obligaciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación a través de medios electrónicos, que para tales efectos emplea la autoridad fiscal encargada de recaudar las contribuciones en México, es decir el Servicio de la Administración Tributaria; así mismo se analizará la problemática que se ha generado en el cumplimiento de deberes fiscales del contribuyente cuando utiliza instrumentos electrónicos, estimándose como tales los manipulados por la Informática, la computación y el Internet .

De tal forma que a partir del primer capítulo se hace referencia sobre tres aspectos, la Informática, la sociedad y el Derecho, en primer plano se alude a aspectos generales sobre la Informática así como el Derecho Informático, materias que ayudan a entender el uso de computadoras para el procesamiento de información, aunado a esto se hace mención a algunos ámbitos de la sociedad donde la informática ha cobrado fuerza siendo principalmente en el Derecho, haciendo alusión al Derecho Fiscal del cual se desprenderán sus concepto , sus principios que le dan validez así como el análisis de la obligación tributaria, con el fin analizar cuál ha sido el impacto de instrumentos computacionales en la captación de contribuciones.

Dentro del segundo capítulo se detalla sobre que son los medios electrónicos, sus antecedentes, su utilidad y como en el Derecho Fiscal han venido a renovar la practica en el cumplimiento de obligaciones tributarias por el uso de herramientas electrónicas, así mismo en este apartado se aludirá acerca de los antecedentes de los tributos en las civilizaciones del mundo donde se ha tenido registro de los mismos hasta nuestro país, abordándose las referencias del Código Fiscal de la Federación disposición de donde se desprende lo referente a los medios electrónicos.

Dentro del marco legal del tercer capítulo que se compone de la legislación que fundamenta este análisis, partiendo de la fuente jurídica de donde emanan las contribuciones, de qué manera se componen, quien las emite y para que efectos se imponen, de igual manera se alude al apartado de la Ley Fiscal donde se regulan estas

disposiciones aunado a los medios electrónicos de los que se señalan las reglamentaciones que le dan sentido a esta investigación.

Por último en el cuarto capítulo se asienta cuáles son los medios electrónicos considerados en el Derecho Fiscal, cuál es su utilidad en el cumplimiento de obligaciones y principalmente cual ha sido la problemática jurídica que se ha presentado hoy en día en la implementación de estos materiales, y en repercusión de lo anterior se hacen las observaciones a la Autoridad Fiscal para que el cumplimiento del contribuyente sea eficaz y seguro.

“ANÁLISIS JURÍDICO DE LA APLICACIÓN DE LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS EN EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES ESTABLECIDAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”

CAPÍTULO PRIMERO

EL DERECHO, LA SOCIEDAD Y LA INFORMÁTICA

1.1 CONCEPTO DE INFORMACIÓN, INFORMÁTICA Y DERECHO FISCAL

En la sociedad actual se ha generado la necesidad de querer introducir herramientas que ayuden al progreso de las actividades del hombre, de tal modo que varios ámbitos de la sociedad se han tenido que actualizar pero sobre todo adaptar a estas nuevas tecnologías, estos alcances en el Derecho se ha hecho presentes de tal que se ha tenido que regular esta actividad. En cuanto a esta investigación sobre el uso de medios electrónicos en materia contributiva la introducción de la informática como mayor exponente le abre un apartado en este punto para analizar de qué manera el uso de información y de datos es utilizada para el uso de información su procesamiento y transferencia por instrumentos digitales, siendo estos los que la autoridad fiscal en México ha implementado para el cumplimiento de obligaciones fiscales.

En razón de lo anterior primeramente es necesario citar el concepto de información, de donde se desprende a que se refiere la Informática, estableciendo qué papel juega esta materia para este análisis, por tanto la información alude a lo siguiente:

INFORMACIÓN.- Comunicación o adquisición de conocimientos que permiten ampliar o precisar los que se poseen sobre una materia determinada.¹

“La informática es la ciencia que estudia el tratamiento automático de la información por medio de las computadoras.”²

Entonces la informática es el tratamiento automático de información a través de computadoras.

¹ <http://lema.rae.es>

² Informática, Tiznado S. Marco Antonio, Editorial Mc Graw Hill, Segunda Edición, México 2005, pag2

Ahora bien en cuanto a esta investigación es necesario saber que si la información amplía y precisa los conocimientos sobre una materia determinada, se puede afirmar que también es información la que se desprende del contribuyente para cumplir con sus obligaciones fiscales, siendo así sus contribuciones o información referente a los tributos.

Y aunado a esto la informática toma un papel importante ya que esta información es manejada a través de computadoras implementadas por el Fisco, siendo una de las principales herramientas electrónicas que se utilizan para esta tarea. Sin embargo el desglose de la Informática como parte integrante de medios electrónicos, más adelante se detalla su utilidad.

Precedentemente se analizará lo relativo al concepto de Derecho Fiscal, componente de la Ciencia Jurídica encargado de la regulación de los tributos, no sin antes de hacer alusión de donde deriva esta materia.

Concepto de Derecho Fiscal

Si bien el Derecho delimita su estudio a partir del Derecho Privado y Derecho Público, el primero con enfoque a regular las relaciones jurídicas entre particulares.

Y el segundo, refiere a las relaciones jurídicas entre el Estado y particulares.

Así de las divisiones del Derecho Público encuadran áreas como el Derecho Constitucional, Derecho Administrativo, así como el Derecho Fiscal solo por mencionar algunos.

De este último, para entender a fondo su función será necesario hacer mención de las áreas de donde se desprende lo concerniente al Derecho Fiscal.

Derecho Financiero

Respecto a esto, se comenzará por citar la definición que alude Sergio Francisco de la Garza:

“El Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado.”³

En relación a lo anterior, refiere a que el objeto del Derecho Financiero se basa principalmente en regular la función del Estado para la obtención de ingresos mediante la actividad del Estado como ente financiero, siendo uno de estos la imposición de tributos.

En cuanto a estos último el Derecho Financiero no establece impuestos, más bien regula que estos recursos sean obtenidos con el fin del desarrollo del país y de esta manera se cumplan las políticas fiscales.

Por otro lado el Derecho Financiero alude al Bien Común:

“El bien común es un bien en el que deben participar todos los miembros de una comunidad política, aunque en grados diversos según sus propias funciones, méritos y condiciones. Los Poderes Públicos, por consiguiente, al promoverlo, han de mirar porque en este bien tengan parte todos los ciudadanos sin dar la preferencia a alguno en particular o a grupos determinados.”⁴

Por tanto el Derecho Financiero tiene una actividad financiera, la cual busca que el Estado obtenga los recursos suficientes para cubrir las necesidades de la sociedad que busca el bien común.

Derecho Tributario

Ya habiendo tratado sobre lo anterior, a continuación se analizará lo concerniente al Derecho Tributario para delimitar sus funciones.

Primeramente en la evolución del Derecho se ha cambiado la percepción de sus conceptos aunado a su regulación.

³ Derecho Financiero Mexicano, Sergio Francisco de la Garza, Editorial Porrúa, Vigésima Octava Edición, México 2010, Pag. 17

⁴ Ob. Cit., Sergio Francisco de la Garza, Pag. 11

“El origen de esta denominación es más bien de carácter histórico, pues parte de la noción de tributo que en épocas anteriores tuvo una doble significación: a) especie de contribución forzada que los pueblos vencedores solían imponer a los vencidos después de una guerra; y b) ofrenda a los dioses.”⁵

Ahora bien, se cita la definición de Derecho Tributario para ampliar esta división:

“...es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.”⁶

De lo antepuesto se resalta la amplia relación que existe entre esta materia y el Derecho Fiscal, pues ambas van de la mano para regular el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Para desarrollar aún más la definición sobre las funciones del Derecho Tributario se menciona lo siguiente: *“...conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento, efectos y extinción de la obligación tributaria y los supuestos que originan la misma, esto es, la relación jurídica sustantiva principal, así como las relaciones jurídicas accesorias que lógicamente se vinculan con el tributo.”⁷*

De esta manera, es claro observar que el Derecho Tributario tiene como finalidad normar los actos que surgen a partir del nacimiento del tributo, los efectos que este tiene en la relación jurídica tributaria para extinguir obligaciones fiscales.

Aunado a ésto, la base las relaciones tributarias es el pago de un tributo el cual deviene de una obligación entre el sujeto activo y pasivo, esta prestación es de carácter pecuniario.

⁵ Derecho Fiscal, Adolfo Arriola Vizcaíno, Editorial Themis, Vigésima Edición, México 2009, Pag. 16

⁶ Ob. Cit., Sergio Francisco de la Garza, Pag. 26

⁷ Ob. Cit., Sergio Francisco de la Garza, Pag. 27 y 28

En términos generales, “...en su moderna acepción la palabra tributo incluye a cualquier prestación económica”.⁸

Ahora bien sobre las diferencias entre el Derecho Tributario y el Derecho Financiero, se define lo siguiente: “...la rama del Derecho Financiero que tiene por objeto la **organización material del tributo y el desarrollo de las funciones públicas dirigidas a su aplicación**.”⁹

Con lo anterior podemos observar que las aportaciones que se llevan a cabo través de los tributos se consagra como ingresos en favor del Estado dirigidos al Bien Común, por tal dando sentido al objeto del Derecho Tributario como integrante del en la actividad del Derecho Financiero .

Por otro lado, un tema de aparente confusión entre el Derecho Tributario y Derecho Fiscal hace considerar de manera pertinente para ampliar la finalidad de este último, de tal modo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación alude en lo siguiente:

*“...identifica lo fiscal con lo tributario, siendo que lo primero es más amplio que lo segundo, toda vez que comprende los ingresos de derecho privado y los demás que no son tributos”.*¹⁰

Por lo tanto el Derecho Tributario se comprende dentro del Derecho Fiscal por el surgimiento de la obligación tributaria en la cual se impone un tributo al contribuyente.

Derecho Fiscal

A continuación compete analizar sobre la materia que se encarga de la recaudación de tributos, el Derecho Fiscal.

Primeramente para ampliar la noción sobre Derecho fiscal, se alude brevemente sobre el origen de la palabra Fiscal en la antigua Roma:

“Su origen se encuentra en la palabra “fiscum”, que en latín significa bolsa o cesto. Su vinculación con nuestra disciplina deriva del singular sistema de recaudación impositiva puesto en práctica en la antigua Roma. Como es sabido, la organización familiar y social de esta brillante

⁸ Ob. Cit. Adolfo Arrijo Vizcaíno, Pag. 16

⁹ Ob. Cit., Sergio Francisco de la Garza, Pag. 20

¹⁰ Ob. Cit., Sergio Francisco de la Garza, Pag. 19

civilización estaba basada en un férreo sistema patriarcal, que obligaba al llamado “páter familias” a asumir una serie de obligaciones a nombre de su familia, entendida esta en sentido lato o amplio, es decir, esposa, hijos, nueras, nietos y esclavos. Entre esta serie de obligaciones se encontraba la de llevar una especie de libro diario, en el que de manera escrupulosa debía anotar todos los ingresos y gastos del grupo familiar.

Dicho libro servía de base además para el cálculo y determinación de los impuestos con los que anualmente debía contribuir para el sostenimiento de su Gobierno.

Así, una vez al año se presentaban los recaudadores en su domicilio, revisaban el libro diario y le notificaban la cantidad a pagar, la que debía ser cubierta de inmediato, mediante el depósito de su importe en la ranura que para tal fin tenía la bolsa o cesto –“fiscum”- que el propio recaudador, probablemente para evitar robos o abusos de confianza, llevaba adherida al brazo y herméticamente cerrada.”¹¹

De lo anterior se denota la actividad realizada por una autoridad que se encarga de la recaudación de tributos derivándose de las obligaciones, que se adquieren a través de un sistema de recaudación impositiva y el cual ha evolucionado a lo largo de la historia aludiéndose que estas obligaciones se extinguen a partir del pago de una prestación.

Entonces en este orden de ideas *“En la actualidad el término de Derecho Fiscal se refiere al **conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Fisco, entendiendo por Fisco el órgano del Estado encargado de la determinación, liquidación y administración de los tributos.**”*

“Al respecto podemos afirmar que resulta válido usar indistintamente las expresiones “Derecho Tributario” y “Derecho Fiscal”, puesto que ambas están referidas al mismo objeto, a saber: el vínculo jurídico en virtud del cual los ciudadanos se encuentran obligados a contribuir al sostenimiento del Estado.”

“Simplemente, la diferencia estriba en que la acepción Derecho Tributario contempla el problema desde el punto de vista del causante o contribuyente; en tanto que el concepto “Derecho

¹¹ Ob. Cit. Adolfo Arrijo Vizcaíno, Pag. 17

Fiscal” hace alusión fundamentalmente a las relaciones y consecuencias jurídicas que derivan de la actividad del Fisco.”¹²

De esta manera decimos que el Derecho Tributario regula lo concerniente al contribuyente y el Derecho Fiscal regula las relaciones jurídicas que derivan de la actividad entre el Fisco y el contribuyente el cual debe cubrir una obligación fiscal.

Ahora bien, discerniendo sobre lo que se entiende por Derecho Fiscal, es notorio citar una de las tesis jurisprudenciales del Tribunal Fiscal de la Federación (ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y administrativa) de 1937 que: *“debe atribuirse el carácter de fiscal a cualquier ingreso del Erario, a toda prestación pecuniaria en favor del Estado, sin que interese distinguir si el deudor es un particular, persona física o moral, o algún establecimiento público que tiene en cierto aspecto funciones estatales, o algún ente público, ya sea entidad federativa u organismo municipal. Es decir, lo que da el carácter de fiscal a un crédito es la circunstancia de que el sujeto activo de él sea el poder público y no afecte el sujeto pasivo para precisar el carácter de la prestación adecuada; el sujeto activo y no el pasivo proporciona el criterio necesario para precisar si la relación jurídica es de naturaleza fiscal.”¹³*

En razón de lo anterior, se considera que todos los créditos en favor del Erario Federal tienen una característica fiscal, siendo claro que el Derecho fiscal basa su regulación en que se obtenga una prestación pecuniaria a través de un impuesto.

La relación jurídica entre los sujetos de Derecho Fiscal, es la base para precisar la naturaleza jurídica de esta materia, surgiendo a partir de que al sujeto activo se le atribuye el Derecho de exigir una prestación pecuniaria al sujeto pasivo.

De esta manera se alude al Estado que tiene la investidura de Fisco al que compete recaudar los impuestos establecidos, por esto es considerado como el sujeto activo de la relación fiscal.

Así, sobre quien recae la obligación de contribuir en favor del Estado es el sujeto pasivo, denominándose como el contribuyente al cual se obliga a realizar una prestación

¹² Ob. Cit. Adolfo Arrijo Vizcaíno, Pag. 18

¹³ Ob. Cit., Sergio Francisco de la Garza, Pag. 18

pecuniaria que se verá reflejada en su beneficio. Es decir si el sujeto pasivo tiene una actividad sujeta a contribución este tendrá que cumplirla, surgiendo así la obligación fiscal.

Entonces, es necesaria la existencia de una relación jurídica conformada de un sujeto activo y un sujeto pasivo para establecer una obligación la cual será regulada por el Derecho Fiscal.

1.2 PRINCIPIOS EN EL DERECHO FISCAL

Para comprender el análisis de los principios en Derecho Fiscal se considera necesario citar del Diccionario de Derecho del autor Rafael de Pina Vara, el concepto de Principio:

“Principio.- Razón, fundamento, origen/ Máxima o norma.”¹⁴

En razón de lo anterior, un principio en el Derecho, es un origen, el cual se basa de plena validez jurídica para regular sobre una materia del Derecho.

Por tanto, en el Derecho Fiscal es indispensable establecer principios que rigen la materia, mismos que al legislar son tomados en cuenta para crear disposiciones jurídicas que regulen sobre esta materia.

“El contenido fundamental del Derecho Fiscal está constituido por normas jurídicas. Sin embargo, como lo veremos a continuación, por encima de dichas normas existen una serie de principios rectores que, a manera de guía, señalan e indican las características fundamentales a las que debe encontrarse sujeta la relación jurídico-tributaria. Esos principios constituyen los cimientos de nuestra materia, y deben ser tomados en cuenta por el Legislador al elaborar el contenido de las normas jurídico-fiscales, pues son los que imprimen a la ley tributaria el sello de justicia, la equidad y la legalidad. Son principios que a través de varios siglos los especialistas han diseñado para convertir al Derecho Fiscal en un instrumento del Estado de Derecho, y que en una u otra forma se han incorporado a la gran mayoría de las Constituciones Políticas del mundo occidental...”

Consecuentemente, el contenido del Derecho Fiscal no se agota en la expresión de un simple conjunto de normas jurídicas, sino que parte y se fundamenta en una serie de principios rectores cuyo

¹⁴ Diccionario de Derecho, Rafael de Pina Vara, Editorial Porrúa, Trigésima Séptima Edición, México 2008

estudio y comprensión constituye una de las primeras tareas que debe emprender quien se enfrenta por vez primera a esta antigua y novedosa disciplina.”¹⁵

De tal manera que esta materia se constituye por normas y principios en base a regular la relación tributaria; entendiendo esta última como el vínculo legal, en virtud del cual los mexicanos están obligados a contribuir con una parte pecuniaria al sostenimiento del Estado.

Así que, los principios que contempla el Derecho Fiscal garantiza que en su aplicación prevalezca la justicia y legalidad, sin embargo el cumplimiento de estos principios dentro de la carta Magna se fundamenta dentro del capítulo II de los mexicanos, parte orgánica de este ordenamiento, validándose así la obligación que tenemos como integrantes de la nación.

Con esto el Derecho Fiscal garantiza su debida aplicación de normas a través de los principios constitucionales y doctrinarias que estima esta materia, ya que si nos posicionamos en el supuesto que la obligación se requiera al contribuyente sin prever su garantía, se estaría aplicando con arbitrariedad, por eso los principios equiparan la relación jurídico-tributaria.

Ahora bien, con esta previa introducción de los principios doctrinarios en el Derecho Fiscal, se aludirá a los principios que consideran los tratadistas para dar validez jurídica a estos actos.

- **Principio de legalidad tributaria**

“Al respecto cabe destacar que este principio obedece a un doble enunciado. El primero atañe al Fisco, en tanto que el segundo se refiere a los particulares. Así, afirmamos que:

- *La autoridad hacendaria no puede llevar acabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una Ley aplicable al caso.*

¹⁵ Ob. Cit. Adolfo Arrijo Vizcaíno, Pag. 21-22

- *Por su parte, los contribuyentes solo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables, y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas Leyes les confieren.*

El principio de legalidad actúa como una importante limitación al ejercicio del poder público y como una especie de escudo protector de la esfera de derechos de los particulares”

- **Principio de Constitucionalidad**

“Otro de los principios básicos para el estudio del Derecho Fiscal es el que comúnmente se conoce como “el de constitucionalidad”, cuyo contenido explica, justifica y complementa al de legalidad. Se trata de un principio que obedece a los lineamientos esenciales de nuestro orden jurídicos, que basa su existencia en una norma suprema y, por ende, jerárquicamente superior a todas las demás: la Constitución.”¹⁶

En esas condiciones, las Leyes Fiscales, para resultar válidas y aplicables deben adecuarse dentro de las características y modalidades de su contenido específico a esos principios fundamentales, puesto que en caso contrario, los afectados por sus disposiciones estarían legitimados para demandar su inconstitucionalidad.

Estos principios afirman la constitucionalidad que tiene esta rama como parte integrante del Derecho, además de ser necesarios para dar validez jurídica y así no dejar en estado de indefensión a los particulares.

De este modo se da sentido principalmente al artículo 31 constitucional fracción IV, de donde emana el fundamento del CÓDIGO FISCAL FEDERAL, disposición que alude sobre la regulación de las obligaciones fiscales y ámbitos referentes a la aplicación del tributo.

Aunado a esto, se hará mención de los principios fundamentales de los cuales se han visto influenciados por varios tratadistas y especialistas en la materia, particularmente el filósofo y economista Adam Smith proporcionó en cierta medida bases importantes para el establecimiento de estos principios.

¹⁶ Ob. Cit. Adolfo Arrijo Vizcaíno, Pag. 23 y 25

“El mérito indiscutible de las ideas de Adam Smith consiste en haber influido decisivamente no solo a los grandes especialistas en nuestra disciplina, sino a las legislaciones constitucionales vigentes en la mayoría de los países del mundo occidental, los que en alguna medida han reflejado en sus respectivas Cartas Magnas las máximas y principios elaborados por este distinguido economista británico.”¹⁷

Así, se afirma la influencia del pensamiento de Adam Smith dentro del texto de la fracción constitucional citada.

Desde luego, los conceptos desarrollados por Adam Smith se han visto perfeccionados por los trabajos de otros destacados tratadistas, pero es un hecho innegable el que sus principios prevalecen en las modernas doctrinas y legislación tributarias.

Y así, partiendo de los principios doctrinarios analizaremos los principios constitucionales que se desprenden de la legalidad anteriormente citada, enfatizando en los principios con relación a este trabajo de análisis.

Por lo tanto nuestro análisis quedará enfocado en una parte fundamental, comprendiendo los principios de Adam Smith y otra complementaria, la cual se integra de los principios elaborados por uno de los tratadistas hacendarios más importantes de la doctrina moderna, Harold M. Sommers.

Parte Fundamental (Adam Smith)

- **Principio de Proporcionalidad**

“El principio se enuncia diciendo básicamente que todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento del Estado bajo cuya soberanía reside, en una proporción lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica.”

- **Principio de Certidumbre o Certeza**

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

¹⁷ Ob. Cit. Adolfo Arrijo Vizcaíno, Pag. 219

En tales condiciones, la primera obligación de la ley fiscal está constituida por el deber ineludible de establecer con certeza los elementos constitutivos de cada tributo para, en esa forma, actuar como barrera eficaz contra cualquier posible desvío de poder.”¹⁸

Sobre los elementos constitutivos se alude al sujeto pasivo, objeto, tasa, cuota o tarifa, base gravable, fecha de pago y sanciones aplicables, en general de los elementos que dan sentido al tributo.

- **Principio de Economía**

En relación a este principio Adam Smith apunta lo siguiente:

“Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o a más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro Público del Estado”

“Lo anterior significa que la diferencia entre el monto total de la recaudación fiscal y lo que efectivamente ingresa a las arcas del Erario Público debe ser menor posible.”

“...la percepción de ingresos tributarios por parte del Estado se explica y se acepta en virtud de que dichos ingresos se destinan básicamente a la prestación de servicios públicos y a la realización de diversas actividades de interés general. De tal manera que las aportaciones económicas que el ciudadano hace a la Administración Pública merced a la relación jurídico-tributaria, le son devueltas transformadas en obras y servicios.”¹⁹

De lo anterior, se alude que este principio responde al objetivo de imponer tributos, pues como se ha mencionado, la percepción económica que el Estado necesita se obtiene directamente de los sujetos que contribuyen al Fisco, los cuales se ven beneficiados del gasto público.

¹⁸ Ob. Cit. Adolfo Arrijo Vizcaíno, Pag. 221, 226 y 227

¹⁹ Ob. Cit. Adolfo Arrijo Vizcaíno, Pag. 234

- **Principio de Comodidad**

“El Principio de Comodidad atiende a los plazos o fechas que deben establecerse en las leyes tributarias para el pago de contribuciones mismos que deben fijarse en de tal forma que a los contribuyentes les resulte práctico y poco gravoso el cumplir con sus deberes tributarios.”

“En efecto, la comodidad en el entero de los créditos fiscales debe entenderse referida no solo a los plazos y fechas de pago, sino también a los lugares en donde el mismo debe efectuarse y al procedimiento que debe seguirse para llevarlo a cabo.”²⁰

Este principio versa sobre dos vertientes, el plazo y fechas para tributar y que estos factores sean propicios en beneficio del contribuyente para cumplir con sus obligaciones fiscales, de tal modo que se cumpla con la comodidad que refiere este principio.

Y en este sentido, se enfatiza en la actividad del Fisco, que en su carácter de órgano desconcentrado de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público designa al Servicio de la Administración Tributaria la tarea de recabar los tributos, además de mantener una relación estrecha con el contribuyente en cuanto a establecer los lineamientos para el cumplimiento de las obligaciones, además de hacer efectivas las sanciones que prevé la ley por incumplimiento de los tributantes, sin embargo en relación al principio de comodidad aun no contempla en su totalidad parámetros pues donde se asientan los procedimientos para el pago de contribuciones, resulta demasiado complicado y en cierto modo inexplorado por muchas personas.

Lo es así al emplearse medios electrónicos, que a pesar de ser innovadores su llegada aun no es del todo conocido por los usuarios.

Así aparece el problema de la forma de pago, cuestión que es delicada y que si no es atendida con cuidado puede orillar a los contribuyentes hacia alternativas como la evasión tributaria. Esto se debe ya que debe cubrir un tributo y formular por sí mismo una “declaración”, en el que se ve obligado a consignar sus ingresos y gastos aplicándole las cuotas, tasas o tarifas correspondientes, determinando en esa forma una cantidad liquida siendo el gravamen a satisfacer.

²⁰ Ob. Cit. Adolfo Arrijo Vizcaíno, Pag. 231 y 232

Las declaraciones, son tan específicas que es necesaria la ayuda de contadores, que por su parte realizan la cuantificación de los aspectos que se deben cubrir para presentar la declaración, y si bien el contribuyente es una empresa y tiene posibilidades de pagar por este trabajo la autoridad lo considera válido, pero si el sujeto pasivo es una persona física que no cuenta con la mínima inducción contable ni sobre medios electrónicos, se prevé un problema mayúsculo.

No obstante, el ser complicados los conceptos de pago en la declaración fiscal, la autoridad implementa herramientas electrónicas que en cierto modo han venido a innovar y beneficiar no solo al Fisco, sino a toda la Administración Pública, ya que hoy en día con el alto número de población, no se concibe trabajar sin computadoras para agilizar y sintetizar la información a pesar de que estos medios son demasiado falibles.

Desafortunadamente en la mayoría de los casos estos documentos o declaraciones, por disposición de la ley, necesitan contener datos, cifras y fórmulas contables, que su elaboración resulta prácticamente imposible para un ciudadano común. Lógicamente, esta situación da lugar a que algunos contribuyentes se abstengan de realizar sus cumplimientos y que dejen esta tarea a terceros para que lo hagan equivocadamente o por cobrar excesivamente por este trabajo, pudiendo generar con posterioridad que el contribuyente sea acreedor de recargos o multas por un trabajo mal hecho, esto sería injusto porque él no quería actuar de mala fe.

Dentro de este contexto surgen situaciones críticas, como de que el contribuyente no le dé la importancia que se necesita al cumplimiento y se abstenga de realizarlo evadiendo esta disposición, si más contribuyentes se encuentran en las mismas circunstancias no entraran los suficientes ingresos y consigo no se satisfacen los objetivos de la Administración Pública. En otro orden de ideas conoce sobre los beneficios de realizar su cumplimiento pero no de cómo hacerlo este entenderá la necesidad de efectuarlo a como dé lugar, de tal modo que realizara un pago extra para que alguien le ayude.

En síntesis, estas situaciones se presentan a diario en la actividad fiscal irrumpiendo el principio de comodidad al no contemplarse en su totalidad la naturaleza de este beneficio, ya que más haya de establecerse un plazo para cumplir con las obligaciones no se

establecen lineamientos para efectuarlas además de no preverse las insuficiencias que surgen al ser distintas las circunstancias de los contribuyentes, olvidándose la autoridad de no enfatizar en los medios que emplea para esta práctica.

Parte complementaria (Principios de Harold m. Sommers)

En la actualidad son muchos los autores que apuntan sobre el impacto de los principios del Derecho Fiscal, desde su particular punto de vista, sin embargo ninguno se aparta de los principios fundamentales de Adam Smith, de ahí que los que refieren los autores modernos solo reciban el nombre de complementarios.

Harold M. Sommers destacado profesor y fundador de algunas de las más modernas corrientes en el campo de las Finanzas Publicas y del Derecho Tributario se ha visto influido por Adam Smith y propone las máximas, que a su juicio, deben seguir los actuales legisladores, así se hace una breve referencia a sus conceptos:

- **Principio de la capacidad de pago**

Sobre este principio se alude que “...los que poseen el mayor ingreso o riqueza, pagan la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos.”

- **Principio del beneficio**

Este principio establece otra posible base para un impuesto, según el cual “...los individuos y los negocios pagan de acuerdo con los beneficios que reciben de los gastos gubernamentales... resulta difícil separar el principio del beneficio del beneficio del de la capacidad de pago en aquellos casos en que el contribuyente se beneficia con los servicios gubernamentales generales. El principio del beneficio solamente puede ser distinguido con claridad cuando el rendimiento de un impuesto se destina a financiar un servicio concreto para el contribuyente.”

- **Principio del crédito por ingreso ganado**

El tercer principio que a juicio de Harold M. Sommers se encuentra en leyes impositivas dispone lo siguiente:

“ Por la carencia de un nombre mejor, le llamaremos el principio del crédito por ingreso ganado, nombre que se ha tomado de una característica de una ley del Impuesto sobre Ingresos que estuvo en vigor hace algunos años, en la que se daba una deducción especial a los sueldos y salarios al computarse el ingresos gravable. La idea era que aquellos que obtuvieran sus ingresos como resultado de cualquier clase de trabajo, recibieran un tratamiento favorable, o que el ingreso que la ley consideraba como no ganado, como el que proviene de rentas, dividendos e intereses debiera ser castigado.”²¹

En este sentido, este planteamiento resulta acertado. No puede gravarse con la misma intensidad un ingreso que es fruto del trabajo y del esfuerzo personales que otro que proviene de la especulación o de la suerte. En un régimen de justicia fiscal, es ilógico e inequitativo castigar con la misma o con mayor severidad al causante que tributa a base de su trabajo, que al que lo hace como consecuencia de haber especulado con su capital o con el de terceras personas.

- **Principio de la ocupación plena**

En relación a este principio, Sommers argumenta lo siguiente:

“Los impuestos promotores que se establecen a fin de promover la producción y el empleo, caen en esta categoría. Los sistemas de seguro de desempleo basados en el sistema de mérito, por ejemplo, se formulan con el objeto de estimular la estabilidad en la ocupación.”

El tratadista en cita, *“pugna por una política tributaria que sin oprimir a la industria y al comercio, se oriente hacia la continua reinversión de utilidades con propósitos de generación de fuentes de trabajo, o en su caso, con el fin de mantener un pleno nivel de ocupación que asegure la prosperidad y consecuentemente la riqueza nacional.”²²*

- **Principio de conveniencia.**

Este principio no es más que la máxima de Economía de Adam Smith enunciada en su acepción más elemental, ya que postula la idea de que algunos impuestos se deben establecer con la única finalidad de recaudar lo más posible con la menor dificultad.

²¹ Ob. Cit. Adolfo Arrijo Vizcaíno, Pag. 245, 246 y 247

²² Ob. Cit. Adolfo Arrijo Vizcaíno, Pag. 248

“No son otra cosa que tácticas, más o menos embozadas, a las que algunos gobiernos suelen recurrir para disfrazar ante la opinión pública los impactos económicos de ciertos gravámenes.”²³

De este se basan los llamados impuestos ocultos, tales como los que se imponen en el punto de fabricación y que, como es lógico, luego se incorporan al precio.

Principios Constitucionales

En este apartado se analiza los principios constitucionales en materia de Derecho Fiscal los cuales se contemplan en la carta magna, referentemente en la fracción IV del Artículo 31 Constitucional.

- **Principio de generalidad**

“El principio de Generalidad es consecuencia directa del régimen de legalidad tributaria. En efecto, si todo tributo para resultar válido y eficaz debe encontrarse previsto en una ley y si todas las relaciones que se presentan dentro del ámbito tributario deben derivar de una norma jurídica aplicable, es a todas luces evidente que el Derecho Fiscal solo puede manifestarse a través de normas jurídicas.”

De este principio se desprende que *“...solo están obligados a pagar los tributos aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate.”*

Por tanto *“...no significa que todos deben pagar impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto.”*

Destacando lo anterior, el principio de generalidad refiere a las leyes fiscales, como el Código Fiscal de la Federación, el cual tiene su aplicación en todo el país, además de estar dirigida esta regulación a todos los mexicanos que sin distinción se contempla para el surgimiento de actos fiscales.

²³ Código Fiscal de la Federación. Comentarios y Anotaciones, Augusto Fernández Sagardi, Editorial Gasca Sicco, México 2004, Pag. 133

Por otro lado, “...la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en jurisprudencia definida que: “Es de carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogadas.”²⁴

En razón del fragmento citado se pronuncia al respecto sobre los casos específicos que surjan dentro de las conductas que previene la Ley, en particular a no hacer distinción en la aplicación de las normas tributarias, pues al tener su fundamento dentro de la carta magna se considera de aplicación general.

De tal forma se detalla sobre este principio que contempla la OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, obligación que se prevé para todos los mexicanos al realizar contribuciones.

Así mismo, es válido incluir el Principio de Comodidad en este principio Constitucional, al propiciarse la inclusión de todo tipo de contribuyentes, ya que si hablamos de generalidad, incluye desde personas morales hasta personas físicas, por tanto deberían concatenarse las finalidades de ambos principios para una eficaz ejecución.

- **Principio de obligatoriedad**

“De acuerdo con lo que marca la fracción IV del Artículo 31 Constitucional, el contribuir a los gastos públicos de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, constituye una obligación ciudadana de carácter público, como puede serlo el prestar servicio militar o el hacer que los hijos concurran a las escuelas públicas o privadas para obtener la educación primaria elemental.”

“Al respecto, es necesario insistir en que los tributos o contribuciones son ingresos tributarios que el Estado imprescindiblemente requiere para el desarrollo de sus actividades.”²⁵

“En tales condiciones, el Principio de Obligatoriedad en Materia Fiscal tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-

²⁴ Ob. Cit. Adolfo Arrijo Vizcaíno, Pag. 257 y 258

²⁵ Ob. Cit. Adolfo Arrijo Vizcaíno, Pag. 260 y 261

tributaria, sino como una autentica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares.”²⁶

Este principio vinculado al de Generalidad, refiere que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en la ley fiscal, automáticamente se adquiere la obligación de cubrir el tributo correspondiente dentro del plazo que la misma ley establezca.

Dentro de este principio radica, la obligación tributaria, la cual es de carácter general y contempla la coacción sobre los contribuyentes. Por tanto, la obligación de tributar pecuniariamente por un beneficio que el Estado proporciona, hacen que estos tengan razón de ser, pues si la Administración Pública no cuenta con recursos, será imposible llevar a cabo el Bien Común.

“...el Fisco no puede quedar sujeto a la buena voluntad de los contribuyentes, toda vez que la función recaudatoria no es una colecta de caridad, sino una cuestión de interés público. De ahí que sea licito el que para llevarla a cabo, la Hacienda Pública este autorizada a emplear todos los medios y arbitrios que su personalidad jurídica, como órgano representativo del Estado, le confiere, incluyendo de manera especial la llamada ejecución forzosa.”²⁷

En razón a lo anterior, denota que el Fisco se encarga de hacer valer la recaudación de tributos por medios diversos sin importar como, su finalidad es recaudar la mayor cantidad de recursos posible, pero con esto no se prevé asegurar los medios idóneos para obtener aún más de ellos, pues el legislador al crear la ley se centra en regular el tributo más no en establecer disposiciones que regulen los medios de recaudación.

De tal manera, queda claro cómo debe aplicarse la legalidad del tributo, y las consecuencias de su incumplimiento, pero la problemática en la que se considera aún no se enfoca el legislador, es de cómo realizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, si no se establece una orientación adecuada para cada régimen de contribuyente.

²⁶ Ob. Cit. Adolfo Arrijo Vizcaíno, Pag. 261

²⁷ Ob. Cit. Adolfo Arrijo Vizcaíno, Pag. 261

Principio de Vinculación con el Gasto Público

“La multicitada fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Política que nos rige, señala en su parte inicial: “Son obligaciones de los mexicanos: IV Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan...”

“Al hacer semejante señalamiento, nuestra Carta Magna ratifica en plenitud la principal de las justificaciones de la relación jurídico-tributaria, acerca de la cual ya hemos vertido diversos comentarios.”

“Los ingresos tributarios tienen como finalidad costar los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas, ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de sus súbditos, una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio.”²⁸

Principio de Proporcionalidad y Equidad

“El análisis de los Principios Constitucionales de Proporcionalidad y Equidad es uno de los puntos más debatidos dentro de nuestro Derecho Fiscal, debido a que unánimemente se considera que la principal característica que toda ley debe poseer es la de establecer contribuciones o tributos que sean precisamente proporcionales y equitativos.”

“...no ha sido tarea sencilla precisar con exactitud cuando un tributo es proporcional y equitativo, ya que las opiniones llegan a diferir, en ocasiones radicalmente. Inclusive, para empezar, existen discrepancias en cuanto a si se trata de dos principios o de uno solo.”

“A pesar de la gran conexión que parece existir entre el pensamiento de Adam Smith y el texto Constitucional que nos encontramos analizando, si es factible establecer una diferenciación conceptual y hablar de la presencia de dos Principios Constitucionales, dotados cada uno de ellos de características propias, que producen efectos diversos al reflejarse en la legislación tributaria en vigor.”²⁹

Algo que se debe destacar es que nuestros legisladores deben estar influenciados por las doctrinas de Adam Smith pues del concepto de equidad se evoca ante todo una idea de

²⁸ Ob. Cit. Adolfo Arrijo Vizcaíno, Pag. 262-263

²⁹ Ob. Cit. Adolfo Arrijo Vizcaíno, Pag. 264, 265 y 266

igualdad, concluyendo que en realidad los Principios de Proporcionalidad y Equidad equivalen a uno solo, puesto que Smith de manera expresa sostuvo que, "en la observancia o en la omisión de esta máxima (la de Proporcionalidad) consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición.

Visto lo anterior, se analizará este principio en las dos partes que se alude:

Principio de Proporcionalidad

"De acuerdo con la definición de Serra Rojas, "proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí".

Aplicando a esta definición a la materia fiscal podemos decir que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellos gravados.

"...cabe afirmar que el Principio de Proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas".³⁰

Este principio se funda de un carácter meramente económico, en razón de que su finalidad es que el tributo cumpla con su objetivo pero partiendo de las capacidades económicas del particular, de no existir este principio se estaría aplicando con arbitrariedad la norma fiscal además de contravenir a la fracción IV del Artículo 31 constitucional, ya que esta disposición lo establece plenamente.

Principio de Equidad

"Margain Manautou estima a su vez que un tributo será equitativo cuando su impacto económico "sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación".

"De la transcripción que antecede podemos arribar a la conclusión de que el común denominador del Principio de Equidad está constituido por la igualdad. Esto significa que para el debido acatamiento del Principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos

³⁰ Ob. Cit. Adolfo Arrijo Vizcaíno, Pag. 266 y 267

pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia.”³¹

De este principio se desprende, la igualdad ante la Ley tributaria de todos los contribuyentes concerniente a las condiciones, de recibir un tratamiento idéntico en la cumplimiento de obligaciones, únicamente variando las cuotas aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto.

Es claro que se contempla la situación que debe estar regulada dentro del Código Fiscal, haciendo alusión a la verdadera naturaleza que debería observarse, sin embargo no dentro de la práctica no se establece la efectividad y la seguridad con la que debería contar el contribuyente para realizar su cumplimiento pues se implementan medios tecnológicos los cuales no se dirigen a la finalidad de este principio, debido a que estos se aplican generalizando a los contribuyentes, y si bien la Ley no busca hacer distinción entre los particulares, pero no toma en cuenta que dentro de estos grupos las capacidades económicas, jurídicas y técnicas no aplican para el mismo método de cumplimiento de obligaciones.

En un particular análisis, se encuentra que la igualdad que refiere este principio versa sobre que el impuesto sea el mismo para todos los comprendidos en esta situación, sin embargo no se contempla sobre la equidad de condiciones en el procedimiento para cumplir con la Obligación Fiscal. En este sentido podríamos decir que surge una contradicción dentro de este principio, pues a pesar de que se prevé una equidad para establecer el tributo, igualmente debería extenderse a los medios con los que debe contar contribuyente para realizar su deber.

Principio de Legalidad

“La parte final de la fracción IV del Artículo 31 de nuestra Constitución Política establece que debe contribuirse a los gastos públicos ” de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” , ratificando mediante esta última frase el Principio de la Legalidad tributaria que hemos venido invocando consistentemente.”

³¹ Ob. Cit. Adolfo Arrijo Vizcaíno, Pag. 269

“En tales condiciones, nuestra Ley Suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule...”³²

Todos estos principios contemplan en el párrafo IV del Artículo 31 Constitucional un fundamento que cumple con los principios básicos que dan autonomía al estudio del Derecho Fiscal, emanando de esta disposición constitucional la creación de leyes en materia tributaria que contemplen la regulación de los elementos de la relación tributaria, de los impuestos y especialmente de las obligaciones, teniendo así plena validez jurídica en estos actos.

1.3 EL CONTRIBUYENTE

Del análisis de los principios anteriormente citados y particularmente de la fracción IV del Artículo 31 Constitucional, se desprende la obligación que nos confiere la Carta Magna que como mexicanos tenemos de contribuir al gasto público.

Esta obligación se deriva del hecho generador del tributo, que se desprende de la relación entre él y el particular.

En este orden de ideas, se analizara al contribuyente, la figura que se considera es el elemento fundamental de la relación contributiva, pues de él se obtiene la mayor fuente de riqueza que el Fisco necesita.

Este elemento de la relación contributiva, bajo varias acepciones se somete a la obligación fiscal con el fin de cumplir lo establecido en la Constitución y el Código Fiscal de la Federación, así en esta última disposición en su artículo 1º, se establece sobre esta figura lo siguiente:

ARTÍCULO 1.- Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...”³³

Y reafirmando lo anterior, cabe destacar que en conjunto este artículo con la

³² Ob. Cit. Adolfo Arriola Vizcaíno, Pag. 277

³³ Código Fiscal de la Federación, México 2015

fracción IV del artículo 31 constitucional, se regula obligar al particular a contribuir con el gasto público, y que al posicionarse en este supuesto se le denomina CONTRIBUYENTE.

De esta manera se refiere a que *“...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 coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa.”*

Por lo tanto, el contribuyente realiza a actos de contribución por así estar regulado dentro del Código Fiscal Federal, disposición que además las sanciones en caso del incumplimiento de la norma, haciéndose acreedor de Derechos y Obligaciones.

Por consiguiente, *“...una persona física o una persona moral, es susceptible de transformarse en sujeto pasivo conforme a nuestro Derecho Fiscal, en cuanto se coloca en la correspondiente hipótesis normativa, sin importar su domicilio, nacionalidad, estatus jurídico y en el caso de los individuos, su edad, sexo, actividad o creencias personales.”*³⁴

Los particulares adquieren esta característica al posicionarse dentro de las obligaciones del Código Fiscal Federal, estando sujetos al Fisco, quien realiza la recaudación.

Para comprender los tipos de sujetos que aborda esta figura, estas se especificaran a continuación para analizar su naturaleza jurídica.

El sujeto activo

Al sujeto activo se le atribuye lo siguiente:

“... la ley confiere al Estado la potestad tributaria, que se manifiesta mediante el establecimiento de contribuciones. Una vez creadas, el Estado también es quien tiene derecho de cobrar dichas contribuciones, pero lo hará mediante, ejercicio de la función administrativa o ejecutiva, por un organismo administrativo, que creado por la ley tiene derecho y obligación de recaudar las contribuciones.”

“En este contexto, surge la expresión fisco para designar a las autoridades administrativas titulares de la competencia para exigir, inclusive en forma coactiva, el cumplimiento de las

³⁴ Ob. Cit. Adolfo Arrijo Vizcaíno, Pag. 197 y 198

*obligaciones fiscales.*³⁵

Para especificar la personalidad de lo que enviste al sujeto activo de esta relación, se cita la definición de Fisco:

*"FISCO.- Tesoro público, Erario. Hacienda Pública. Patrimonio del Estado constituido por sus bienes propios y por las rentas provenientes de sus diversos ingresos."*³⁶

En razón de lo anterior, es la autoridad quien se encarga de someter a los particulares al cobro de tributos facultada por el ejecutivo para esta atribución. La figura del Fisco se desprende de la Hacienda Pública, que en nuestro sistema tributario federal esta tarea se cumple a través de la institución desconcentrada de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, el Servicio de la Administración Tributaria, recayendo sobre esta dependencia la personalidad de sujeto activo.

Sujeto pasivo, el Contribuyente

Ahora, es menester analizar a fondo el sujeto pasivo, elemento sobre quien versa este trabajo de investigación.

El sujeto pasivo tiene una clasificación a pesar de que la Ley lo contempla como una sola persona, teniendo dos acepciones: la persona física y la persona moral.

"Las Personas Morales, son las constituidas por todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en el que tengan establecido su domicilio social."

"Las Personas Físicas, o sea 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 y los incapaces, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo."

"En síntesis, cabe señalar que basta con que una persona física o moral obtenga un ingreso de

³⁵ Derecho Fiscal, Sonia Venegas Álvarez, Editorial Oxford, Primera Edición, México 2010 Pag. 102

³⁶ Ob. Cit., Rafael de Pina Vara, Pág. 292

fuente de riqueza ubicada en México y/o en el extranjero si es que en este último caso se encuentra domiciliada en territorio nacional para que en forma automática e inmediata adquiera el carácter de sujeto pasivo de la obligación tributaria...”

“Por fuente de riqueza debemos entender el lugar en ende se producen los hechos generadores de los tributos.”³⁷

Ya sea persona física o moral adquiere la personalidad de sujeto pasivo mediante la realización del hecho generador de un tributo, independientemente del lugar en donde tenga su domicilio.

De tal forma se puede determinar que el sujeto pasivo en su calidad de persona física o moral se regula dentro del marco de obligaciones fiscales establecidas en el Código, sin embargo, no obstante que existen regímenes la generalidad de la Ley lleva a que la práctica del cumplimiento de obligaciones, el contribuyente sea tomado en cuenta por sus capacidades, sino por la literalidad de la Ley.

Esto es así, pues la persona moral cuenta con representantes que en su calidad de persona física acuden ante la autoridad recaudadora para realizar trámites en cumplimiento de obligaciones de su representada, siendo un hecho que esta persona no tiene problema alguno para realizar esta tarea pues está capacitada y además le es remunerado por este trabajo, pero la controversia surge cuando el contribuyente persona física, acude con los mismos fines y no cuenta con la misma instrucción que el representante de una empresa, resultando de tal manera que la persona física podría llegar a tardar mucho tiempo en las instalaciones del Servicio de la Administración Tributaria si no se le orienta en forma correcta, ya que en algunos casos lo obligan a que realice estos trámites solo.

Estas situaciones no se contemplan ni se regulan dejando en incertidumbre al contribuyente.

Por último, uno de los aspectos destacados de la personalidad del contribuyente es el domicilio.

³⁷ Ob. Cit. Adolfo Arrijo Vizcaíno, Pag. 197, 198 y 199

“Para el derecho tributario, dice Sergio F. De la Garza, el domicilio de los sujetos pasivos de la relación tributaria tiene importancia por razón de que sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, así como para determinar por conducto de que autoridad puede establecer las relaciones de carácter formal.”³⁸

De aquí se desglosa la importancia del domicilio del contribuyente, el cual sirve para la imposición de las obligaciones fiscales a las que estará sujeto. El obligado debe tributar en los ingresos a nivel federal como corresponda a su domicilio debiendo especificar el mismo para el cumplimiento.

En razón del análisis anterior sobre el contribuyente, se concluye que este es un elemento característico e importante dentro de la relación jurídico-tributaria, pues es el que adquiere obligaciones y a su vez tiene derechos, y que por su extensión se divide en persona física y persona moral, estando sujetos a lo dispuesto en el Código Fiscal Federal, sin embargo es la persona física quien requiere más atención en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones. Además de estos deberes se fijan en razón de su domicilio, entendiéndose como el ámbito territorial de la ley.

1.4 OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Anteriormente se destacó lo concerniente a los principios doctrinales del Derecho Fiscal, además de como el sujeto pasivo es el elemento de la relación jurídica fuente del hecho generador para llevar a cabo la obligación. Por una parte los principios representan la conducción a la obligación tributaria, descartando arbitrariedades o desigualdades por parte de la autoridad en perjuicio del contribuyente.

En este orden de ideas se analizará la definición de Obligación del Diccionario de Derecho de Pina Vara:

³⁸ Ob. Cit. Adolfo Arrijo Vizcaíno, Pag. 199

“OBLIGACIÓN: La relación jurídica establecida entre dos personas, por la cual una de ellas (llamada deudor), queda sujeta para otra (llamada acreedor), a una prestación o a una abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir del deudor.”³⁹

En razón de lo citado, se establece que las obligaciones se fundan a partir de que un deudor se encuentra sujeto a pagar una prestación a un acreedor.

Del contribuyente y el Fisco respectivamente, en este apartado se analizará la obligación a la que se constriñe al contribuyente ya que se funda en los Principios Constitucionales ya señalados.

Ahora bien, a continuación se cita la definición de Obligación Tributaria:

“La Obligación tributaria es una manifestación de la potestad soberana del Estado, al fincarle a las personas físicas y morales que coincidan con el hecho generador de una contribución, el deber de aportar una parte de su riqueza, ingresos o ganancias para cubrir el gasto público, en una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivas.”⁴⁰

En base a este concepto se integra la naturaleza jurídica de la obligación tributaria donde se enfatiza sobre el deber de los contribuyentes aportar una prestación en proporción a su riqueza traducido como ingreso al gasto público sustentándose este acto en los principios constitucionales que a esto refiere.

A su vez, la obligación semeja un *“... deber jurídico que tienen los particulares que por diversas circunstancias encuadran en una hipótesis normativa, para contribuir a sufragar las necesidades sociales, para que de esta manera se atiendan los diversos cometidos de la población en los rubros: educativo, seguridad social, seguridad pública, defensa nacional, administración de justicia, construcción de obras públicas, así como para la prestación de otros servicios públicos que demande la sociedad.”*

El deber *“...se trata de un acreedor o sujeto activo de ese deber, que tiene la facultad de establecer, determinar y exigir el pago de la prestación respectiva, ello en ejercicio de la autoridad que*

³⁹ Ob. Cit. Sánchez Vega Alejandro Pág. 24

⁴⁰ Sánchez Vega Alejandro, La Obligación Civil y Fiscal Editorial Sista, 1ª. Edición, México 2005

le confiere un precepto jurídico, y que está representado por la entidad política en quien radica la soberanía del Estado; y de un deudor o sujeto pasivo del tributo.”⁴¹

“Así, si partimos de la idea de que toda persona tiene el natural derecho de recibir ayuda de la sociedad a la cual pertenezca, y que la sociedad tiene el deber de prestar la ayuda a cada uno de los individuos que la integre, luego entonces nos encontramos con que la correspondencia a ese indudable derecho es el deber de aportar los medios necesarios para que la sociedad pueda cumplir su misión, es decir: el deber de contribuir fiscalmente, de este modo, la relación bilateral de "deberes " produce, consecuentemente, el nacimiento de obligaciones recíprocas, por lo que el pago de contribuciones, más que un deber, deberá ser entendido como obligación, tal como se apunta en la Carta Magna.”⁴²

De tal forma que el fundamento constitucional de este deber encuentra en el párrafo IV del Artículo 31 Constitucional.

La prestación que se desprende de esta obligación tiene efectos de cumplir con las atribuciones del Estado necesarias para el bien común de la colectividad y el gasto público.

Por otro lado, “Dentro de la teoría clásica de las obligaciones, se asegura que la existencia jurídica de una obligación presume la existencia previa de una relación jurídica entre quien tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación (denominado sujeto activo) y el sujeto que está obligado a cumplirla (sujeto pasivo), por lo que no solo la relación jurídica será un elemento de la obligación tributaria, sino también los sujetos que la integren.”

Entonces la obligación tributaria nace a partir de la relación que emerge de dos sujetos de Derecho Fiscal, acto en el que encuadra en lo establecido por el Código Fiscal y la Carta Magna, concretándose así una Relación Jurídica en materia de contribuciones.

Esta relación al ser un elemento de la Obligación Fiscal, se analizará conforme lo siguiente.

La relación jurídica

Para atender a explicar la RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA se cita lo siguiente:

⁴¹ <http://www.redalyc.org/>

⁴² <http://www.redalyc.org/>

“La relación jurídica-tributaria, es el enlace o vínculo legal que se estatuye entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación contributiva, para que se conozca a ciencia cierta cuando ha nacido el deber conducente, quien debe pagarlo, y a quien compete determinarlo y exigirlo.”

“En efecto, ese enlace nace cuando una norma jurídica, con carácter general, obligatorio e impersonal tipifica el hecho generador del tributo, y demás elementos del mismo para que se pueda conocer, interpretar, entender y cumplir esa prestación, es por eso que desde el momento en que el Estado estatuye la obligación contributiva está fincando la esencia de la relación jurídica-tributaria.”⁴³

La relación jurídica tributaria delimita en cuanto a los deberes de los sujetos para realizar el cumplimiento de la misma, en otras palabras, es necesario que surja la relación jurídica tributaria para que se estimen los deberes que competen a cada sujeto respectivamente.

De tal manera lo anterior, esta relación tendrá plena validez en tanto el Código Fiscal Federal contemple la regulación de las obligaciones que surgen al concretarse el enlace entre el particular y el Fisco, estableciéndose qué tipo de obligaciones, a quienes va dirigida y como deben realizarse.

Así al exigirle al causante el pago por una prestación en favor del Estado surge el Hecho Generador de la Obligación Tributaria, configurándose dentro de la normativa fiscal.

En este orden de ideas, se plantea una problemática entre los tratadistas, a partir de establecer si dentro de la relación jurídico-tributaria se desprende el deber del contribuyente de cumplir con el sujeto activo, o es de la obligación tributaria de donde emanan estos efectos.

A partir de las definiciones previas de la relación y obligación fiscal, Delgadillo Gutiérrez alude a lo siguiente:

“La relación jurídica tributaria es el vínculo entre diversos sujetos, respecto al nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria...”

⁴³ <http://www.redalyc.org/>

En relación a la Obligación Tributaria el mismo tratadista cita: "*La obligación tributaria es la conducta consistente en dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria*".⁴⁴

Sobre la relación jurídica tributaria se refiere a un "vinculo", como un medio para realizar actos como la extinción de obligaciones

El enlace es entre dos personas jurídicas, el Fisco y el Contribuyente y su principal finalidad es extinguir la obligación fiscal.

La obligación tributaria es el deber que tiene una persona física o moral de contribuir al gasto público por establecerse así en la Carta Magna.

De tal manera, la obligación tributaria es el género, pues es el deber que se desprende de la constitución y su cumplimiento se realiza ya que la relación jurídica de la que emana se regula en la Ley Fiscal, por lo tanto la obligación es un deber, que se debe cumplir.

La Relación Jurídica Tributaria, es la especie, pues del deber se desprende la relación y al surgir esta tiene plena validez legal para ambas partes, sin embargo es necesario que exista para que el deber se concrete, así también los elementos de la obligación.

A razón de lo anterior se analizará el surgimiento de la obligación, es decir el hecho generador de la contribución.

Hecho generador

Como se observó la obligación fiscal tiene su contenido a través de hechos ó actos que sirven de sustento para que el sujeto pasivo se obligue a aportar su contribución para sufragar el gasto público, considerándose esto como el hecho generador de la obligación. Al respecto se cita lo siguiente:

⁴⁴ <http://www.redalyc.org/>

“Su nacimiento prácticamente está condicionado a que se produzcan en la realidad social las actividades industriales, comerciales, prestaciones de servicios, se obtengan las utilidades, ganancias, honorarios, premios, herencia, donaciones, permutas, se adquieran bienes, insumos, mercancías, servicios técnicos o asistenciales, se importen o exporten vehículos o bienes, asistencia técnica, marcas, patentes, se trate de tránsito por el territorio nacional de personas o cosas; cualquiera de dichos actos puede ser la circunstancia en que se sustente la configuración del comentado deber.”⁴⁵

En vista de lo anterior, se reitera que el cumplimiento de la obligación tributaria es un compromiso al gasto público y el bien común, debido a eso los actos del contribuyente son sujetos a gravamen constando como hechos generadores de la obligación fiscal.

Así, se dice que el hecho generador de la obligación tributaria, surge a partir de que el particular, realice algún acto el cual este regulado dentro de la ley fiscal, y sea sujeto de gravamen el cual se considere en beneficio del gasto público y el bien común

Aunado a este concepto, prosigue la DETERMINACIÓN de la obligación para realizar la el cumplimiento del gravamen, logrando la eficacia de la obligación.

Determinación de la Obligación Tributaria

La determinación de la obligación tributaria se sustenta dentro del Artículo 6 del Código Fiscal Federal que fundamenta lo siguiente:

“ARTICULO 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinaran conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

⁴⁵ <http://www.redalyc.org/>

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario....”⁴⁶

En razón de la disposición anterior se alude la importancia de la determinación sobre la Obligación Tributaria.

“La determinación de la obligación tributaria consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la Administración Pública, de los particulares o de ambas partes coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del hecho que dio nacimiento a esa obligación, identificando plenamente la base gravable, para concretizar el monto del tributo que debe enterarse al Fisco.”

“Significa comunicarle a la autoridad fiscal, cual es el hecho, acto, operación o actividad generadora de una contribución.”⁴⁷

De lo anterior se alude brevemente a que la base gravable resulta de conceptos como son ingresos, créditos, actos y actividades sujetas a gravamen, que sirven de fundamento para establecer la cantidad de la contribución, siendo este un elemento importante para cumplir con la obligación y que debe resultar de un método sencillo que el contribuyente entienda y pueda aplicar.

Así también *“La determinación de la obligación fiscal, consistirá entonces en la serie de actos que tendrá que realizar el sujeto pasivo, y que consisten en asentar en el documento de la declaración los datos que exijan las autoridades fiscales, ya que en este caso se estaría distinguiendo, señalando, fijando los términos de la obligación. En estas condiciones, por determinación de una obligación fiscal se realizan las acciones tendientes a verificar: 1) Que la obligación ha nacido y, 2) Que se integran o se dan los elementos necesarios para estar en posibilidad de proceder a su cumplimiento.”⁴⁸*

La cita de la autora Doricela Mabarak contempla determinar las condiciones de la obligación tributaria para que el Fisco pueda exigir el cumplimiento de lo contrario se estaría coaccionando al particular arbitrariamente.

⁴⁶ Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

⁴⁷ Ob. Cit. Sánchez Vega Alejandro Pág. 27

⁴⁸ <http://www.redalyc.org/>

De tal manera que al surgir la determinación, posteriormente aparece la liquidación del gravamen que hace el cumplimiento del tributo.

Así al concretarse la obligación tributaria se prevé la existencia de una relación entre el Fisco y el contribuyente el cual se estará obligando a enterar sus ingresos para que en base a la Ley Fiscal haga la contribución pecuniaria correspondiente.

1.4.1 ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

En el punto anterior se analizó la obligación tributaria, enfatizando en su nacimiento, y una vez que se establece, cómo se determina, de este modo se observó que para la realización de la obligación es necesaria la integración de elementos indispensables para su validez jurídica, algunos de estos elementos ya han quedado precisados.

La Obligación Tributaria debe constar de tres elementos:

- a) Los Sujetos
- b) La Relación Jurídica
- c) El Objeto

Ya se mencionó sobre los sujetos y la relación jurídica de la Obligación Tributaria, en este apartado corresponde enfatizar sobre estos y el objeto de este deber.

Los sujetos

Como precedentemente se analizó, son por un lado el sujeto activo (El Fisco) y por otro el sujeto pasivo (El Contribuyente).

El sujeto activo, en su personalidad de Autoridad recaudadora es quién vigila que se cumpla con las contribuciones que dispone el Código Fiscal de la Federación, exigiendo como acreedor los tributos.

El sujeto pasivo, como contribuyente se obliga con el sujeto activo, a pagar una prestación, realizar u omitir actos que se prevén en la Ley Fiscal.

En síntesis, el cumplimiento de la “obligación fiscal” consiste, en que los causantes realicen o se abstengan de actos, así como permitir y tolerar que la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación.

La relación jurídica

Del enlace entre el Estado y el contribuyente, como sujetos de Derecho Fiscal emana la “obligación fiscal”.

“Por relación jurídica se entiende aquella que nace por presentarse las situaciones previstas por las leyes fiscales en donde las propias leyes otorgan facultades a las autoridades fiscales para recibir, revisar, determinar créditos fiscales y cobrar en forma coactiva, por su parte, el contribuyente, al ubicarse en los supuestos previstos por las citadas leyes fiscales, contrae obligaciones de pagar o cumplir con las disposiciones legales que le sean aplicables o bien, de abstenerse de realizarlas.”⁴⁹

Por lo tanto, no existe obligación si no existe relación la cual se debe contemplar en la Ley tributaria.

El objeto

Dentro de este apartado, es importante mencionar sobre el elemento de suma importancia que le da razón de ser a la CONTRIBUCIÓN. Al respecto se cita lo que es contribuir:

“La Real Academia Española entiende por contribuir a la acción de dar o pagar cada uno la cuota que le cabe o un impuesto o repartimiento; concurrir voluntariamente con una cantidad para determinado fin; ayudar y concurrir con otros al logro de algún fin”⁵⁰

En cuanto al concepto citado se alude a que es un acto donde debe dar o pagarse una cuota para cubrir un impuesto el cual se destina para algún fin. De tal forma que se refiere a la contribución como un precepto generador para el cumplimiento de obligaciones fiscales.

⁴⁹ Ob. Cit. Sánchez Vega Alejandro Pág. 28

⁵⁰ <http://lema.rae.es/drae/srv/search?id=srgsjai4tDXX2ZyIXAUO>

Es claro que este cumplimiento no es únicamente el pago pecuniario, sino también lo es el realizar actos en favor del Fisco, por tanto el contribuyente y la autoridad al concretar una relación jurídica encuadran dentro de los lineamientos de la Ley Fiscal siendo la razón para regular estos actos.

Por tanto es necesario cumplir con el objeto de la contribución para extinguir la obligación fiscal.

Aludiendo a la extinción de estas obligaciones, es necesario que en base a la ley el contribuyente realice actos de Dar, Hacer ó no Hacer.

1.5 CLASIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES FISCALES ESTABLECIDA EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

De lo anterior se estableció finalidad sobre la que versa la Obligación Tributaria, su nacimiento y como se determina, además los elementos que la conforman. Como ya se mencionó la obligación es agotada a través de actos establecidos en la Ley.

Por lo tanto, es indispensable acotar la clasificación de las Obligaciones Fiscales que se regulan en el Código Fiscal Federal.

Para hondar aún más sobre como la Obligación Fiscal actúa sobre los contribuyentes, y comenzar a desglosar la clasificación de obligaciones, en el Código Fiscal se alude acerca de las Obligaciones Civiles.

Si bien es cierto, naturalmente las obligaciones se desprende del Derecho Civil, sin embargo la diferencia más notoria con las tributarias es lo siguiente:

Las obligaciones civiles al desprenderse de una relación jurídica perteneciente al Derecho Privado, regulara estas entre particulares, existiendo voluntad de ambas partes para extinguir dicha obligación ya que si el acreedor se obliga a dar, a permitir el uso o goce de un bien a un deudor el cual deberá cubrir la obligación con un pago pecuniario, esta relación se extinguirá.

A diferencia de las obligaciones fiscales, donde al ser obligaciones de Derecho Público existe voluntad de las partes, pero también existe coacción para su cumplimiento en base al Artículo 31 Constitucional fracción IV que obliga a todos los mexicanos a contribuir con el gasto público.

De esta manera, en el Derecho Fiscal las obligaciones a través de Dar, Hacer y no Hacer cumplen con el objetivo de extinción de deberes tributarios.

1.5.1 OBLIGACIONES DE DAR

“En cuanto a las obligaciones de dar en materia fiscal, consisten principalmente en contribuir para los gastos públicos, conforme a lo siguiente:

El deudor (contribuyente), al ubicarse en los supuestos jurídicos o de hecho previstos por las citadas leyes fiscales, contrae la obligación de pagar las contribuciones que resulten a su cargo.”⁵¹

En razón de lo anterior, se enfatiza sobre las Obligaciones de Dar que tienen su fuente principal en la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución, multicitada disposición la cual fundamenta el Código Fiscal Federal, sin embargo mediante este ordenamiento se especifica lo siguiente:

“ARTÍCULO 1.- Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...”⁵²

A los contribuyentes dentro de la obligación de dar les corresponde el deber de contribuir al Fisco, con un acto de prestación, ya sea pecuniario como la declaración de impuestos, la cual es más común.

Su naturaleza jurídica es dar algo, una prestación siempre en favor del fisco.

⁵¹ Ob. Cit. Sánchez Vega Alejandro, Pág. 31

⁵² Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

1.5.2 OBLIGACIONES DE HACER

“Las obligaciones de hacer consisten en cumplir con las disposiciones legales que le sean aplicables por los actos o actividades que realicen, dichas obligaciones pueden consistir en soportar cargas administrativas que de conformidad con el régimen fiscal del contribuyente deberá cumplir, en términos generales son: inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, llevar contabilidad, determinar las contribuciones a su cargo, presentar declaraciones, avisos, etc.”⁵³

En referencia a estas obligaciones, el contribuyente cumple realizando ciertos actos tales como: llevar contabilidad, inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, presentar documentación ante el Fisco, entre otros.

De esta manera se enmarca la obligación de hacer de todo contribuyente, en referencia al Registro Federal de Causantes ya que esta obligación no hace distinción en ningún régimen fiscal, pues es necesario para el control tributario del sujeto pasivo.

Algunas disposiciones dentro del Código Fiscal de la Federación que contempla las Obligaciones de Hacer son las siguientes:

Presentar declaraciones: Artículos 23, 25, 27 y 32, en términos del Código Fiscal de la Federación.

1.5.3 OBLIGACIONES DE NO HACER

“En cuanto a estas obligaciones de no hacer, se entiende que el contribuyente se debe abstener de realizar las conductas que las leyes fiscales prohíben.

La inobservancia de las disposiciones de "NO HACER" que expresamente señalan las leyes fiscales, son castigadas por las autoridades con mayor severidad porque son acciones prohibidas que demuestran la "voluntad dolosa" del contribuyente que las realiza y, en ocasiones, son consideradas como "agravantes", estas conductas al ser detectadas por la autoridad fiscal traen como consecuencia: requerimientos, revisión por parte de las autoridades fiscales, determinación presuntiva, infracciones, inicio del procedimiento administrativo de ejecución, juicios en materia fiscal, y, en el peor de los casos,

⁵³ Ob. Cit. Sánchez Vega Alejandro, Pág. 32

querella por parte de la autoridad fiscal por la presunción de la comisión de un delito de carácter fiscal que se castiga con pena corporal además de las infracciones económicas.”⁵⁴

Por otra parte, estas obligaciones de abstención o de NO HACER cuando las leyes disponen, son el no realizar ciertos actos tales como: no duplicar las deducciones, no falsear la información, no llevar doble contabilidad, no simular actos, contratos u operaciones, etc.

La justificación de estas obligaciones es meramente de coacción, pues al ser de carácter prohibitivo su realización podría tener consecuencias sancionatorias, de esta forma la autoridad mantiene el orden sobre actos que no debe realizar el contribuyente. En este orden de ideas, el omitir el hecho es objeto sustancial para extinguir la obligación.

Otros de los ejemplos dentro de las conductas sujetas a omitirse previstas por el Código Fiscal de la Federación se encuentran las siguientes:

El no hacer uso de documentos falsos en que se hagan constar operaciones inexistentes (artículo 75, fracción II, inciso a))

El no omitir entero de contribuciones que se hayan recaudado o retenido de los contribuyentes (artículo 75 fracción III)

Ya habiendo analizado lo concerniente al concepto de Derecho Fiscal, sus principios así como la obligación Tributaria y sus características, es preciso vincular esta área Jurídica con la Informática de la que va de la mano en esta investigación.

1.6 EL DERECHO FRENTE A LA SOCIEDAD INFORMATIZADA

Ahora bien, la extensa relación del Derecho con la Informática ha venido a ajustar su aplicación en varios ámbitos de la sociedad donde el Derecho se hace partícipe:

⁵⁴ Ob. Cit. Sánchez Vega Alejandro, Pág. 32 y 33

El Derecho, la Sociedad y la Computación

Como sabes en la actualidad la computación cubre las necesidades de la sociedad, precisamente como una herramienta indispensable para la realización de tareas, mejorando la calidad de vida de los integrantes de la misma.

“La Computadora es una de las fuerzas más poderosas en la sociedad actual. Se está utilizando en todos lados- en los hogares y en organizaciones de todos los tamaños- y nadie puede dudar que este uso está teniendo un considerable efecto sobre muchas personas.”⁵⁵

Sobre la interacción de la sociedad con estos nuevos medios, el Derecho regula los efectos que surgen a la par de estos cambios, al respecto Luis Recasens Siches menciona:

“... el Derecho aparece como un hecho social, que es efecto de otros hechos sociales, y que se halla en interacción con otras formas colectivas; y, además, una vez ya constituido, el Derecho aparece como una fuerza social que actúa a modo de factor configurante de la colectividad y que produce efectos sobre otras manifestaciones de la vida social.”⁵⁶

De esta manera los hechos que surgen dentro de la interacción de la colectividad, con el uso de la computación alimenta al Derecho para regular las funciones en este ámbito de tal manera que al implementarse los medios electrónicos para el cumplimiento de obligaciones fiscales emana una situación social de la cual aún no se tiene la certeza si cumple o no con sus fines, sin embargo:

“La relación más directa de la informática con la sociedad es la que interesa a la mayoría: al consumidor que ve cada día como la informática se inscribe en su universo, aplicada a unos servicios cuya utilidad resulta irrisoria...”⁵⁷

⁵⁵ Cristina Pérsico, Enciclopedia Interoceánica, Tercer Milenio, Grupo Editorial Interoceánica, Segunda Edición, Argentina 2002 Pág. 30

⁵⁶ Tratado General de Sociología, Luis Recasens Siches, Editorial Porrúa, Tercera Edición, México 1989. Pág. 581

⁵⁷ Ob. Cit., Cristina Pérsico Pág. 30

De esta manera puede aludirse por qué las computadoras han ganado campo en su uso por el Fisco, pues al tener la presunción que son más las personas con capacidad técnica en esta materia de facto es sencillo implementar y generalizar estos instrumentos

El Derecho, el Gobierno y la Computación

Al respecto y partiendo del autor Marco Antonio Tiznado, se refiere a lo siguiente:

“Los gobiernos utilizan la tecnología para las tareas propias de la administración y planificación de la actividad pública.”⁵⁸

En cuanto a la función del Gobierno con los medios electrónicos, observamos que ya se han implementado en la mayor parte de sus dependencias. Estas herramientas se utilizan para las tareas propias de la administración pública, que como ya sabemos, el fin de las computadoras es la eficacia y reducir el trabajo.

El derecho se ha visto involucrado en la innovación tecnológica que ha surgido en los últimos años, pues en materia de contribuciones la Ley ha dado facultades para la aplicación de medios electrónicos y que de esta manera se cumpla con las obligaciones fiscales, haciendo que la autoridad fiscal tenga nuevas tecnologías para este cumplimiento.

México al ser un país en vías de desarrollo, busca aceleradamente posicionarse dentro del sector de innovación de los instrumentos informáticos, sin embargo, en la búsqueda se hace a un lado a los sectores más vulnerables que no cuentan con los elementos necesarios para el uso de estos medios.

En el cumplimiento de tributos del país, se muestran deficiencias y problemáticas, como la afectación a contribuyentes que aún no se les brindan los elementos necesarios para conocer sobre medios electrónicos, dejando en incertidumbre al gobernado, el cual no sabe dar cumplimiento como se marca en la Ley fiscal en cuanto a estas herramientas.

⁵⁸ Ob. Cit. Marco Antonio Tiznado S, Pág. 29

La intención de la autoridad fiscal es idear e innovarse en ámbitos de sistemas de transferencia de información para sistematizar, y tal vez unificar la tributación, pero al generalizar esta práctica se olvida de capacitar en su totalidad a los contribuyentes.

En la continuidad de esta investigación, se abordará la problemática que se plantea sobre el uso de medios electrónicos en obligaciones fiscales.

El Derecho y la Privacidad en Internet.

“La recogida de datos y su posterior tratamiento ha sufrido en los últimos años una importante evolución con la creciente utilización de las redes digitales y, en concreto, de internet, añadiendo nuevos problemas a los ya existentes hasta el momento en materia de protección de datos.”

“... la mayoría de los usuarios no es consciente de la cantidad de información privada que de forma inadvertida e involuntaria está revelando a terceros al hacer uso de internet.”

“La problemática planteada ha provocado la movilización de los legisladores, que dirigen sus esfuerzos hacia la propuesta de medidas políticas y legislativas tendentes a instaurar leyes de protección de datos y defensa de la privacidad en la transmisión de las comunicaciones.”⁵⁹

A partir de esto se desprenden las problemáticas que surgen para el usuario de medios electrónicos, que en su actividad a través de Internet ingresa su información, situación que surge en el gobierno cuando implementa estos medios en cuestión de recaudación de contribuciones.

En efecto, en materia gubernamental, los usuarios introducen su información convenciéndose que sus datos están utilizándose para efectos establecidos en la Ley, sin embargo el gobierno al hacer uso de estos medios electrónicos regula su protección haciendo que el usuario brinde su información personal a los portales de las páginas de la administración pública pero no se cuenta con la certeza de que estos se encuentran protegidos en su totalidad, pues se corre el riesgo de que estos datos sean usados de manera incorrecta si se maneja a través de las personas no capacitadas para tales efectos,

⁵⁹ Ob. Cit., Cristina Pérsico Pág. 32

pues como ya se observo es fácil tener acceso a la red de internet por cualquier tipo de persona, aumentando el riesgo que esta información se violente.

Ahora bien, en este orden de ideas, a continuación se analiza lo referente a la Informática Jurídica, de la cual se desprenden rubros que son aplicados en el Derecho y que tienen una extensa relación al Derecho Fiscal.

1.7 INFORMÁTICA JURÍDICA

El desarrollo social que va de la mano con las computadoras ha traído como resultado una relación con el Derecho requiriendo que la aplicación de estos medios sea regulada.

Primeramente es el caso de la INFORMÁTICA, conceptuándose como a continuación:

“La palabra informática es un neologismo derivado de los vocablos información y automatización, sugerido por Phillipe Dereyfus. En sentido general, podemos considerar que la informática es un conjunto de técnicas destinadas al tratamiento lógico y automatizado de la información con miras a una adecuada toma de decisiones.”⁶⁰

Así esta materia se enfoca a las computadoras las cuales facilitan a los usuarios realizar las tareas encargándose de que la información se sintetice, en otras palabras la informática ayuda a hacer más rápida la transferencia de información.

Derivado de lo anterior, para el Derecho esta ciencia no es la excepción, por tanto crea un área específica en su regulación, de la cual se desprenden otras ramas que de la obra del autor Julio Téllez Valdez se enriquece para este análisis:

DERECHO INFORMÁTICO. *“ A diferencia del estudio de las implicaciones jurídicas motivadas por la informática, en los términos de un derecho informático se considera una serie de implicaciones de orden social, económicos, técnico, práctico y evidentemente jurídico, suscitadas por el uso de la informática,...”*

⁶⁰ Ob. Cit. Marco Antonio Tiznado S, Pág. 2

“... el Derecho Informático es una rama de las ciencias jurídicas que contempla a la informática como instrumento (informática jurídica) y como objeto de estudio (derecho de la informática).”⁶¹

En razón de lo anterior, se observa que el Derecho Informático al ser parte del ámbito Jurídico acapara situaciones de orden social en relación con el uso de información. En lo que concierne a esta investigación, en el marco legal mexicano esta área puede fungir como regulador sobre el cumplimiento de obligaciones a través de medios electrónicos, ya que al hacerse uso de información y transferencia de datos del contribuyente, esta ciencia tiene la función jurídica de normar estas herramientas; destacándose que de esta materia se desprende Derecho de la Informática y la Informática Jurídica.

Ahora bien, sobre el Derecho de la Informática, se cita lo siguiente:

DERECHO DE LA INFORMÁTICA, es *“conjunto de leyes, normas y principios aplicables a los hechos y actos derivados de la informática”*

Se puede hacer mención que es un *“... instrumento regulador del fenómeno informático en la sociedad, no ha sido estudiado del mismo modo que la informática jurídica, porque se ha dado más importancia a los beneficios que a los eventuales perjuicios que puedan traer consigo las computadoras respecto del derecho y la sociedad en general”⁶²*

Entonces se puede aludir que esta área basa su regulación jurídica en la informática, estableciendo principios y normas aplicables a las controversias que surjan en la materia.

Consecutivamente, en base a lo anterior se deriva la Informática Jurídica, haciendo alusión a lo siguiente

INFORMÁTICA JURÍDICA, *“... es el conjunto de aplicaciones de la informática en el ámbito del Derecho”*

“... se trata, en última instancia de la utilización de las computadoras en el ámbito jurídico”

⁶¹ Derecho Informático, Julio Téllez Valdez, Editorial Mc Graw Hill, Cuarta Edición, Págs. 6 y 8.

⁶² Ob.Cit. Julio Téllez Valdez, Págs. 12 y 13

En términos generales *“... la informática jurídica es la técnica interdisciplinaria que tiene por objeto el estudio e investigación de los conocimientos de la informática general, aplicables a la recuperación de información jurídica, así como a la elaboración y aprovechamiento de los instrumentos de análisis y tratamiento de información jurídica necesaria para lograr dicha recuperación.”*⁶³

Por lo tanto, la aplicación de la Informática Jurídica en los medios electrónicos es con el fin de implementar la legislación sobre los conocimientos que involucren el uso de computadoras principalmente en el tratamiento de información jurídica.

Así para el Derecho Fiscal, el uso de estos instrumentos es sinónimo de evolución, modificando la práctica para el cumplimiento de obligaciones tributarias, sin embargo surgen situaciones que generan una complejidad en los usuarios, impidiendo la eficiencia de estas herramientas.

Como puede observarse relación entre la Computación y el Derecho es notoria y su aplicación en las áreas sociales donde lo Jurídico prevalece lo es aún más, debido a eso se analizan a continuación los siguientes rubros.

1.7.1 DOCUMENTAL

“En los sistemas de informática jurídica documentaria se trata de crear un banco de datos jurídicos (o corpus jurídico documentario) relativo a cualquiera de las fuentes del derecho (menos la costumbre) a efecto de interrogarlo con base a criterios propios acordes con esa información y su relevancia jurídica.

La finalidad de la informática en un sistema documentario consiste en encontrar lo más rápida y pertinentemente posible la información que ha sido almacenada.

*Todos los sistemas prevén la facultad para los usuarios de conocer el número de documentos ligados a cada pregunta a fin de restringir el campo de este y obtener una información más precisa.”*⁶⁴

⁶³ Ob.Cit. Julio Téllez Valdez, Págs. 9 y 10

⁶⁴ Ob.Cit. Julio Téllez Valdez, Págs. 18 y 17

El derecho en conjunto a la informática se vale de los programas de almacenamiento de información para poder obtener eficazmente datos como leyes, jurisprudencia, doctrina etc., con solo realizar la búsqueda a través de las palabras deseadas.

1.7.2 DE GESTIÓN

“Aun cuando es el más importante y desarrollado dentro de la informática jurídica, el aspecto documentario no es definitivamente el único. Desde hace tiempo se desarrollan otros sectores en procesos de continua evolución. Uno de ellos es la llamada informática jurídica de control y gestión, que abarca los ámbitos juicio-administrativo, judicial, registral y despachos de abogados, fundamentalmente.

Dicha área tiene como antecedentes el tratamiento de textos jurídicos mediante el uso de procesadores de palabra y, por otra parte, las experiencias obtenidas en materia de automatización de registros públicos (en particular de bienes inmuebles).

En la administración pública se presenta un crecimiento extraordinario en el volumen y la complejidad de actividades en las dependencias gubernamentales debido, entre otras cosas, al pronunciado desarrollo demográfico, económico y tecnológico. Ello ha obligado a que dicho sector, en sus diferentes niveles (federal, estatal y municipal), este capacitado para recibir, tramitar, analizar y difundir todo tipo de información jurídica para su correcto funcionamiento.

Mediante la adecuada aplicación de la información jurídica de control y gestión se puede lograr un mejoramiento sustancial de las estructuras jurídico-administrativas y los sistemas de operación, medida indispensable para que las entidades del sector público, por medio de los poderes ejecutivo, Legislativo y Judicial, alcancen sus objetivos sociales (justicia y bien común) apoyados en la utilización de la tecnología moderna.

Sin lugar a dudas, uno de los principales beneficios en esta área, además de la agilización en la tramitación de asuntos jurídico- administrativos, es el descenso de la inercia burocrática y corrupción, lo cual alcanza niveles más significativito en el caso de la administración de la justicia, lo cual permite la impartición de una justicia realmente rápida, expedita, particularizada y sobre todo gratuita, es decir, ajena a la lacerante y enquistada corrupción.”⁶⁵

⁶⁵ Ob.Cit. Julio Téllez Valdez, Págs. 24 y 25

Esta área de la informática jurídica es la más cercana a la actividad que realiza la autoridad fiscal en nuestro país, en cuanto a que debido al volumen y complejidad de su actividad por la alza demográfica implementa sistemas informáticos de procesamiento que ayudan a la automatización de información, en este caso para tratar de hacer eficaz la captación de información del contribuyente, exigiendo que la dependencia tenga una amplia capacitación para ejercer esta gestión.

1.7.3 DECISIONAL

“En la actividad de los juristas, la búsqueda del conocimiento jurídico está orientada a resolver cuestiones con consecuencias en la vida política. La informática jurídica ha comenzado a ocuparse también de los campos de la decisión, que es, por supuesto, el que más dificultad presenta. No es necesario que el sistema tome la decisión, sino simplemente ayudar a la decisión que se puede dar en varios planos y niveles.

Nadie pretende saber con exactitud las razones en las cuales se apoya una decisión, sino solo materializar y sistematizar aquellas “buenas razones” que transforman un juicio jurídico en un objetivo...

En el área informática, la rama que se ocupa de estos temas recibe el polémico nombre de “inteligencia artificial”, manifestada a través de los no menos discutidos “sistemas expertos” como aquellas herramientas que, a partir de ciertas informaciones dadas por un asesor, permiten resolver problemas en un dominio específico mediante la simulación de los razonamientos que los expertos del sistema harían si utilizaran los conocimientos adquiridos

Se suele esquematizar un sistema experto como un sistema informático que contiene:

- a) Una base de conocimientos en forma de banco de datos bien estructurado en forma tal que favorece un cálculo lógico en el*
- b) Un sistema cognoscitivo o mecanismo de inferencia que contiene la mayor parte de los esquemas de razonamiento válidos en este dominio.*
- c) Una interfase que comunica al usuario con la máquina..”⁶⁶*

⁶⁶ Ob.Cit. Julio Téllez Valdez, Pág. 26

Una vez más con ayuda de esta ciencia se indaga en sistematizar la información, en este caso las decisiones que del jurista emane, es decir los alcances de esta área es meramente materializar los juicios razonales del abogado a través de un sistema experto que simplifica los conocimientos a través de una herramienta informática.

Ahora bien, en este orden de ideas es imprescindible incluir al Derecho Informático, área del Derecho que a continuación se analiza.

1.8 DERECHO INFORMÁTICO

Debido a la gran relación entre el Derecho y la Computación es necesario incluir esta área en la regulación jurídica, para implementarse en otras áreas del Derecho, aludiéndose los preceptos jurídicos en torno al uso de computadoras, recabar información, la protección de datos Internet, en general la utilidad de tecnologías enfocadas a la Informática.

Ahora bien, anteriormente se citó lo referente al Derecho Informático, reiterando su concepto a continuación:

DERECHO INFORMÁTICO. “*se considera una serie de implicaciones de orden social, económicos, técnico, práctico y evidentemente jurídico, suscitadas por el uso de la informática, es decir el Derecho Informático es una rama de las ciencias jurídicas que contempla a la informática como instrumento (informática jurídica) y como objeto de estudio (derecho de la informática).*”⁶⁷

Si bien es cierto, el Derecho Informático tiene su estudio en los actos jurídicos que se deriven de alguno de estos medios computacionales que deben ser sujetos a la regulación de la ley.

Por tales motivos, la prioridad de incluir al Derecho Informático en esta investigación es debido al conjunto de normas jurídicas que prevén la regulación de los instrumentos y objetos de estudio de la Informática.

⁶⁷ Ob.Cit. Julio Téllez Valdez, Págs. 6 y 8

En este orden de ideas, compete a esta área la regulación de los Medios Electrónicos, mismos de los que hace uso la Autoridad Fiscal en México.

Por tanto la práctica de hacer el cumplimiento de obligaciones fiscales a través del uso de computadoras e Informática debe regularse por el Derecho, sustentándose jurídicamente este deber, sin embargo no se origina al contribuyente una certeza sobre la seguridad de los actos que realiza a través de medios electrónicos, los cuales deben ser respaldados por disposiciones en la materia, pues la información que se obtiene por la Autoridad Fiscal no deja de ser un punto especial para violentar y robar información; de esta manera se debe garantizar al contribuyente que la información que proporciona sobre sus bienes, patrimonio e ingresos está a salvo.

Una vez precisada la importancia del Derecho en los medios electrónicos, podemos observar que el ingreso de nuevas tecnologías a la sociedad influye en innovarse pues el Derecho es cambiante, y debe adecuar sus materias a estos cambios. En el Derecho Fiscal se ha implementado con claridad, con el uso de tecnología para recaudar de contribuciones, sin embargo, sin embargo surgen problemas entre los contribuyentes y la autoridad ya que por un lado se desconoce el uso de medios electrónicos, y por el otro no se ha sabido capacitar al usuario y se carece de recursos para hacerlo, confundiendo las ventajas o desventajas de utilizar las computadoras para cumplir con las obligaciones.

Aquí entra el trabajo de la informática, pues es la encargada de que la información dentro de las computadoras, se sintetice, y sobre todo satisfaga las necesidades de las personas que trabajan en ellas.

1.9 SEGURIDAD INFORMÁTICA Y SEGURIDAD JURÍDICA

Dentro de este apartado se analiza acerca de la seguridad que se le brinda al usuario sobre el uso de su información pues al encontrarse está en manos de terceros es vulnerable de que se violente o se use para fines distintos, de tal manera que el Derecho y la Informática hacen mancuerna para aplicar una regulación sobre estos actos, así mismo lo tendría que ser ampliamente para que el uso de información fiscal del contribuyente se encuentre protegida y se le brinde una mayor seguridad al usuario.

De tal manera que se cita los conceptos de Seguridad Jurídica y Seguridad Informática:

“Seguridad Jurídica: Garantía que representa la organización estatal en orden al mantenimiento del derecho y a la consiguiente protección del individuo, nacional o extranjero.”⁶⁸

“La seguridad informática o seguridad de tecnologías de la información es el área de la informática que se enfoca en la protección de la infraestructura computacional y todo lo relacionado con esta y, especialmente, la información contenida o circulante.

La definición de seguridad de la información no debe ser confundida con la de «seguridad informática», ya que esta última sólo se encarga de la seguridad en el medio informático, pero la información puede encontrarse en diferentes medios o formas, y no solo en medios informáticos.

La seguridad informática es la disciplina que se ocupa de diseñar las normas, procedimientos, métodos y técnicas destinados a conseguir un sistema de información seguro y confiable.”⁶⁹

Por tanto la seguridad jurídica brinda protección al individuo a través de la Ley que salvaguarda sus derechos, y así entonces, se complementa con la seguridad informática ya que a través disposiciones en materia de informática jurídica se resguarda lo concerniente a los sistemas de información que los cuales generen seguridad y confiabilidad al usuario.

Esencialmente es indispensable la protección de datos de los usuarios que ocupen estos medios, ya que incorporando esta cuestión al ámbito del Derecho Fiscal, sería indispensable que de alguna manera se formalice la protección de los sistemas informáticos que se utilizan para el procesamiento de información que se utiliza en la captación de contribuciones.

⁶⁸ Ob Cit. Rafel de Pina Vara Pag. 451

⁶⁹ Ob.Cit. Julio Téllez Valdez, Págs. 20 y 21

CAPÍTULO SEGUNDO

GENERALIDADES DE LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS

2.1 ¿QUE SON LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS?

A lo largo de la historia, el hombre ha mostrado que la evolución ha sido indispensable para su vida diaria implementándose en todas las actividades mecanismos que le generen soluciones a sus necesidades, es así que en nuestra sociedad han ido apareciendo instrumentos que reducen y sintetizan el esfuerzo y las tareas del hombre.

“Desde los comienzos de la humanidad el hombre ha hecho todo lo posible para facilitarse el trabajo: busco maquinas que cumplieran parte de sus tareas, las simplificaran, las hicieran más rápidas y efectivas. Los avances tecnológicos, los descubrimientos, y las invenciones forman parte de una larga cadena de hechos que se inicia con el fuego, la rueda y las primeras hachas de piedra de los albores de la civilización.”

De tal manera que lo anterior refiere a que la tecnología ha ido posicionándose incluso como de primera necesidad

“La tecnología muestra su avasalladora magnitud; todo se indaga, todo se analiza y todos los campos de conocimiento son objeto de un vigoroso escrutinio”... “ El siglo veinte es una orgia de tecnología dominada por el desarrollo de la informática y las telecomunicaciones que consolidaron, sin duda, un nuevo orden mundial”⁷⁰

Pero que ¿Qué es la Tecnología?, la Real Academia Española establece que es *“Es el conjunto de conocimientos técnicos, científicamente ordenados, que permiten diseñar y crear bienes y servicios que facilitan la adaptación al medio ambiente y satisfacer tanto las necesidades esenciales como los deseos de la humanidad.”⁷¹*

Entonces se puede decir que la tecnología son técnicas científicamente establecidas que permiten la adaptación del ser humano en sus tareas. En otras palabras facilitan la vida

⁷⁰ Tecnologías de la Información y de las Telecomunicaciones: Aspectos legales, Jorge Nvarro Isla, Editorial Porrúa, Primera Edición, México 2005, Pág. XIV

⁷¹ <http://lema.rae.es>

del hombre. Por lo tanto estos bienes, como lo son los medios electrónicos, son instrumentos que aparecieron para facilitar los trabajos que se realizan en la sociedad.

De esta forma, como parte del cumulo de invenciones que se desprenden de la tecnología, los medios electrónicos forman parte de los avances que se apersonan también en el Derecho como parte integrante de las materias que regula.

Pero ¿Qué son los Medios Electrónicos? *“Entendemos por medios electrónico cualquier mecanismo, instalación, equipamiento o sistema que permite producir, almacenar o transmitir documentos, datos e informaciones, incluyendo cualquier red de comunicación abierta o restringida como internet, telefonía fija y móvil o de cualquier otro.”*⁷²

En este tenor, se hace mención de conceptos fundamentales que sirven para entender que es un medio electrónico:

“MECANISMO.- Conjunto de piezas o elementos que ajustados entre sí y empleando energía mecánica hacen un trabajo o cumplen una función.

SISTEMA.- Conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente enlazados entre sí.

ALMACENAR.- Reunir o guardar muchas cosas.

TRANSMISIÓN.- Hacer pasar algo del lugar en que uno está a otro.

DOCUMENTOS.- Escrito en que constan datos fidedignos o susceptibles de ser empleados como tales para probar algo.

INFORMACIÓN.- Comunicación o adquisición de conocimientos que permiten ampliar o precisar los que se poseen sobre una materia determinada.

COMUNICACIÓN.- Es el proceso mediante el cual se puede transmitir información de una entidad a otra, alterando el estado de conocimiento de la entidad receptora.

⁷² <http://www.bpc.com.mx>

INTERNET.- Red informática mundial, descentralizada, formada por la conexión directa entre computadoras mediante un protocolo especial de comunicación.”⁷³

Por tanto se deduce que los medios electrónicos son **“Son elementos que a través de un sistema almacena y transmite información como documentos digitales a través de redes informáticas como Internet”**

Ahora bien, en base a esta investigación, los documentos digitales son utilizados comúnmente por la autoridad fiscal para emitir todo tipo de actos jurídicos, ya que al aplicarse medios electrónicos, su función se basa en almacenar esta información de forma digital. Para entender lo anterior se cita lo referente a documentos digitales:

Documentos digitales

Ahora bien en base a los conceptos mencionados con anterioridad es prioritario hacer mención sobre qué tipo de información se transmite a través de medios electrónicos, de tal forma que se alude a la siguiente definición:

“Se entiende por documento digital todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología”⁷⁴

Entonces un documento digital se puede derivar en la información que estará siendo transferida cuando se haga uso de estos instrumentos.

Por tanto estos documentos al ser digitales se traducen en información que estará siendo procesada y transferida, en el caso de las computadoras esta tarea se estará llevando a cabo por una red como internet, hablando en materia de informática, sin embargo estos datos no solamente se manejan por ordenadores, pues pueden existir otros elementos como los ópticos para trasladar estos mensajes.

⁷³ <http://lema.rae.es>

⁷⁴ <http://lema.rae.es>

En razón de lo anterior para sustentar aún más sobre la utilidad de medios electrónicos, se alude a la computadora en base a su funcionamiento y estructura, pues su aplicación en el cumplimiento de obligaciones fiscales es sobresaliente y necesaria.

2.1.1 ESTRUCTURA Y FUNCIONAMIENTO DE LAS COMPUTADORAS Y LOS SISTEMAS INFORMÁTICOS

Computadora

En referencia a este instrumento, los medios electrónicos no solo se limitan a representarse con elementos de comunicación como la telefonía como anteriormente observamos, sino que son todos los medios que permitan almacenar y transmitir información. Por eso es importante enfatizar en el uso de la computadora:

Por tanto la computadora: *“Es un sistema electrónico rápido y exacto que manipula símbolos o datos que están diseñados para aceptar datos de entrada, procesarlos y producir salidas (resultados) bajo la dirección de un programa de instrucciones almacenado en su memoria.*

Es una máquina que no pretende ser origen de nada, puede hacer cualquier cosa que se le indique que haga. Su trabajo consiste en hacer más fácil el trabajo cotidiano de aquello que ya dominamos. Por lo cual es una de las herramientas más poderosas que el ser humano ha construido hasta nuestros días.

Las computadoras son máquinas de aplicación general, que realizan funciones específicas. Presentando 3 características importantes:

- ✦ *ALTA VELOCIDAD EN REALIZACIÓN DE OPERACIONES.*
- ✦ *ALTO GRADO DE PRECISIÓN.*
- ✦ *ALMACENAMIENTO MASIVO DE INFORMACIÓN.*

Estas características han contribuido a que el ser humano utilice la computadora en el desarrollo de muchas actividades.”⁷⁵

Como se observa el objetivo de estas herramientas es fomentar rapidez, precisión y sistematización de las tareas en donde la actividad requiera su uso, introduciéndose hoy en día de forma acelerada en las actividades de la sociedad.

Ahora bien, su estructura y funcionamiento son elementos claves de su actual implementación en la sociedad, por tanto es indispensable aludir sobre ello:

Estructura básica de una Computadora

En una computadora existen dos elementos absolutamente imprescindibles y netamente diferenciables:

- *“El Hardware, constituido por el aparato en sí con todos los dispositivos auxiliares necesarios para poder llevar a cabo las tareas ejecutadas por el software. Es materia y tangible.*

Los elementos del hardware pueden clasificarse en:

- *Dispositivos centrales internos, UPC (Unidad Central de Procesamiento), la fuente de alimentación, las plaquetas etc.*
- *Dispositivos periféricos, los periféricos de una computadora son los dispositivo que permiten el intercambio de información con la unidad central de proceso; son dispositivos externos, no forman parte de la UPC. Se pueden clasificar como de entrada (cuando la información solo ingresa a la computadora, como por ejemplo el teclado, el mouse, escáner), de salida (caso opuesto al anterior, por ejemplo monitores, impresoras) y de entrada-salida (donde la información hace el camino en ambas direcciones, por ejemplo módems, dispositivos para almacenamiento o copias de respaldo “back up”, etc.).*

Otro de los componentes de esta herramienta es el Software:

- *“El Software, que puede llamarse también sistema lógico, está formado por los programas de aplicación y las instrucciones del sistema operativo. Este software permite el uso de la*

⁷⁵ http://dcb.fi-c.unam.mx/users/miguelegc/tutoriales/tutorialcd/concepto_de_computadora_uni1.htm

máquina, la interrelación entre la misma y el usuario para obtener diferentes resultados específicos. Es intangible.”⁷⁶

De tal manera que el Hardware funge como el elemento material de la computadora, es decir lo que puede tocarse y manipularse y que permite un contacto más de cerca con el usuario, así mismo el Software equivale al sistema intangible que hace el manejo de información interno en la máquina, es el sistema operativo del cual más adelante se hará mención.

Entonces a continuación se cita el funcionamiento de las computadoras.

Funcionamiento de las computadoras

“El funcionamiento de las computadoras es un proceso muy complejo. Básicamente se organiza en tres momentos:

- *Arranque o Puesta en marcha ó (bootstrap)*
 - *Elaboración de datos*
 - *Entrada y salida de datos*
- *Puesta en marcha: cuando se acciona el interruptor de la computadora y ésta queda conectada a la red eléctrica se activan pequeños programas residentes en la memoria ROM que accionan y preparan las partes de las computadoras para su uso.*
 - *Elaboración de datos: para que el microprocesador pueda ejecutar el proceso de tratamiento de la información son necesarios los programas de aplicación (serie de instrucciones) cargados en la memoria de la computadora y deben ser leídas y ejecutadas secuencialmente (esto quiere decir siguiendo un orden determinado y prefijado). Implica dos fases: un ciclo de instrucción y un ciclo de ejecución.*
 - *Entrada y salida de datos: se realiza a través de los elementos periféricos, permite tanto incorporar información a la maquina como extraer la que se encuentra almacenada en ella.”⁷⁷*

En general el funcionamiento básico de las computadoras se funda en un proceso integrado por redes y programas llevando una secuencia que dará por resultado la

⁷⁶ Ob. Cit., Cristina Pérsico Pág. 24

⁷⁷ Ob. Cit., Cristina Pérsico Pág. 41 y 42

automatización de la información, cumpliendo con el objeto de que anteriormente se citó sobre medios electrónicos, estableciéndose que la computadora es un instrumento tecnológico.

En base a esto, si viene es cierto, los medios electrónicos son indispensables para la transferencia de datos y comunicación; de tal modo que se complementa lo anterior haciendo alusión sobre el sistema operativo el cual utiliza la computadora para el tratamiento de datos, así mismo es menester hacer mención de las redes las cuales sirven para la transferencia de información, de tal manera estos preceptos quedaran suscritos a continuación:

Sistema operativo

Dentro de la computación, el sistema operativo tiene un papel importante sobre el tema que nos acontece, pero antes de discernir sobre este, se dará la definición de sistema operativo:

“El sistema operativo es el encargado de manejar las relaciones entre el software y el hardware para que la computadora responda adecuadamente. Está conformado por un conjunto de programas que se encarga de muchas tareas. En definitiva, se dice que el sistema operativo es el administrador de recursos y tareas de la computadora. Todas sus tareas son de control”

Ahora bien el sistema operativo es el medio principal de comunicación entre el usuario y la computadora, basando su trabajo en la ejecución de las tareas que se le designe.

“Algunas de sus funciones son:

- *La comunicación con los periféricos*
- *La coordinación de los trabajos concurrentes (que se ejecutan en una misma sesión)*
- *El manejo de la memoria*
- *El manejo de los programas y la información*
- *La relación humano-maquina.⁷⁸*

⁷⁸ Ob. Cit., Cristina Pérsico Pág. 63

El Sistema Operativo detalla la funcionalidad de la computadora haciendo un manejo eficiente del trabajo, sin embargo la funcionalidad de este sistema aún no se familiariza con gran parte de los usuarios, creciendo conflictos que desprenden un sinnúmero de dudas e incertidumbres, pues incluso el uso de estos medios no es sencillo para personas con reciente capacitación profesional.

Por tal motivo, los sistemas que maneja una computadora deben utilizarse con asesoría para aplicarlos en materia tributaria, y de esta manera tener elementos necesarios para el mejor manejo de este instrumento.

De lo anterior se desprenden las redes, mismas que a continuación se hacen mención.

Redes

Analizado previamente la funcionalidad de los sistemas, se profundizará sobre las redes, desprendiéndose la relación con el uso de las computadoras. Para ampliar lo anterior se cita lo que para el autor Andrew S. Tonenbaum es una red:

“Una red, también llamada LAN (Local Area Network, red de área local), conecta varios ordenadores entre ellos mediante un cable. La unión de varias redes repartidas por toda la tierra o solo por diferentes ciudades, se denomina WAN (Wide Area Network, red de área amplia).”⁷⁹

En razón de lo citado, decimos que una red permite sincronizar la relación entre los usuarios a través de una computadora para compartir, transferir y sintetizar información. Esto es un sistema, el cual sigue una secuencia y realiza transferencia de información a través de un circuito cerrado el cual conecta entre si el número de computadoras que el usuario desee.

En este orden de ideas para integrar lo anterior se hace mención que *“La fusión de las computadoras y las comunicaciones ha tenido una influencia profunda en la manera en que están organizados los sistemas computacionales. Actualmente, el concepto “centro de cómputo” como un*

⁷⁹ Redes de Computadoras, Adrew S. Tonenbaum, Editorial Pearson Prentice Hall, Cuarta Edición, 2003, Pág. 13

*espacio amplio con una computadora grande a la que los usuarios llevaban su trabajo a procesar es totalmente obsoleto. El modelo antiguo de una sola computadora que realiza todas las tareas computacionales de una empresa ha sido reemplazado por otro en el que un gran número de computadoras separadas pero interconectadas hacen el trabajo. Estos sistemas se denominan **redes de computadoras**.*

Se dice que dos computadoras están interconectadas si pueden intercambiar información. No es necesario que la conexión se realice mediante un cable de cobre; también se pueden utilizar las fibras ópticas, las microondas, los rayos infrarrojos y los satélites de comunicaciones.”⁸⁰

Ahora bien, la importancia sobre la red reside en transferir información a gran escala, ejemplo de ello es la red mundial Internet desprendiéndose de esta un sinnúmero de datos derivándose redes en varios ámbitos.

Aunado a lo anterior, la conexión entre computadoras ha evolucionado tan apresuradamente que en la actualidad podemos encontrar conexiones inalámbricas que cuentan con velocidades considerables, siendo común el celular, que reemplaza al día de hoy la computadora pudiendo conectarse a redes. Así estas tecnologías nos orillan a utilizar estos dispositivos como para revisar páginas del gobierno ó realizar trámites a través de medios electrónicos.

Cabe destacar también que, “Aunque a algunas personas les parezca extraño, ni internet ni Web son una red de computadoras. La anterior idea, es quizás la percepción errónea que muchas veces encontramos en personas comunes, pues tal parecería que pensamos que existe algo llamado “señal” que hace una conexión a la computadora y nos da acceso a internet, o en el remoto de los caso, se cree que la red viene dentro de la computadora y por consiguiente internet.”

Por último se puede afirmar que, “... Internet no es una red única, sino una red de redes, y Web es un sistema distribuido que se ejecuta sobre internet”⁸¹

⁸⁰ Ob. Cit. Adrew S. Tonenbaum, Págs. 1 y 2

⁸¹ Ob. Cit. Adrew S. Tonenbaum, Págs. 1 y 2

Lo anterior podría resultar para algunos usuarios, situaciones comunes en un lenguaje complicado fundándose un miedo a no saber cómo utilizarla una computadora, evitándose usarla para no dañarla, requiriéndose así una asesoría y capacitación suficiente y constante. Estos factores llevan a la desesperación de los usuarios principalmente personas de la tercera edad o sin acceso a estos medios, y sin embargo en materia tributaria el Fisco implementa de manera acelerada estos medios electrónicos sin tener atención suficiente para satisfacer el cumplimiento de obligaciones.

En razón de lo anterior, se puede aludir a que la computadora es un medio electrónico que hoy en día se posiciona como un elemento vital para el uso y manejo de información en varios ámbitos de la sociedad, apuntando principalmente en el cumplimiento de obligaciones fiscales, pues actualmente la autoridad fiscal en nuestro país implementa estas herramientas haciéndolas su fuente de trabajo.

Por tanto, es menester mencionar sobre los medios electrónicos intangibles que emplea este ámbito.

2.1.2 TELECOMUNICACIONES, TELEMÁTICA E INTERNET

En general, estos medios que a continuación se analizarán actúan a través de redes, que como ya mencionó se fusionan de la conexión de varios ordenadores con la finalidad de transferir información, de tal manera que fungen como medios electrónicos intangibles. En este orden de ideas partimos de las definiciones de telecomunicaciones y telemática:

Telecomunicación

“Una telecomunicación es toda transmisión y recepción de señales de cualquier naturaleza, típicamente electromagnéticas, que contengan signos, sonidos, imágenes o, en definitiva, cualquier tipo de información que se desee comunicar a cierta distancia.

La telecomunicación incluye muchas tecnologías como la radio, televisión, teléfono y telefonía móvil, comunicaciones de datos, redes informáticas o Internet. Gran parte de estas tecnologías, que nacieron para satisfacer necesidades militares o científicas, ha convergido en otras enfocadas a un

consumo no especializado llamadas tecnologías de la información y la comunicación, de gran importancia en la vida diaria de las personas, las empresas o las instituciones estatales y políticas.”⁸²

La telecomunicación tiene la finalidad de transferir información con el objetivo de comunicar esto a través de redes, ejemplo de ello la radio, televisión, teléfono e internet medios digitales que es posible utilizarlos gracias la conexión de redes.

Telemática

“La telemática o teleinformática es una disciplina científica y tecnológica, originada por la convergencia entre las tecnologías de las telecomunicaciones y de la informática.

Algunas de las aplicaciones de la telemática podrían ser cualquiera de las siguientes:

- *Cualquier tipo de comunicación a través de internet (como por ejemplo el acceso a páginas web o el envío de correos electrónicos) es posible gracias al uso de las tecnologías desarrolladas en este ámbito.*
- *El uso de las mensajerías instantáneas está directamente relacionado con la telemática, ya que esta materia se encarga en parte de controlar ese intercambio de mensajes entre dos entidades distintas.*
- *Los sistemas GPS (Global Positioning System).*

La telemática cubre un campo científico y tecnológico de una considerable amplitud, englobando el estudio, diseño, gestión y aplicación de las redes y servicios de comunicaciones, para el transporte, almacenamiento y procesamiento de cualquier tipo de información (datos, voz, vídeo, etc.)...”⁸³

Al fusionarse las telecomunicaciones y la informática se hace que la telemática funda su trabajo específicamente en la transferencia de información más sistemático y automatizado, es decir más específico creando aplicaciones para hacer las tareas más rápidas, es esto es claro pues si bien estas áreas buscan facilitar las tareas a través de la rapidez que brindan

⁸² Ob. Cit., Cristina Pérsico Pág. 67

⁸³ Ob. Cit., Cristina Pérsico Pág. 68

sus elementos, indiscutiblemente al estar juntas las funciones tendrán aún más eficacia y velocidad.

Aunado a esto, como se puede observar estos instrumentos actúan a través de redes tal y como lo hace el Internet, herramienta que a continuación se alude:

Internet

Ya habiendo analizado lo anterior, se desprende que el Internet es posible gracias a la conjunción de la computadora y la red, dando por resultado un medio que se ha convertido indispensable para nuestras actividades.

“...Internet es algo tan habitual como la prensa, la televisión, la radio o el video. En casi todos los anuncios aparecen direcciones de Internet. En los programas de televisión se puede participar a través de este medio y en gran número de publicaciones se ocupan de este tema que parece ser la gran revolución en nuestras vidas después de la máquina de vapor y el uso de la electricidad.”

Ahora bien *“Definir Internet es tan difícil como describir el mundo en el que vivimos. Podríamos establecer una comparación entre Internet y un mercado: todo el mundo puede ir al mercado de internet, sea como espectador, comprador o cliente...”*

Pero sobre lo anterior, y aclarando la definición de Internet, cito lo siguiente: *“Internet es la red de información más grande y popular del mundo.”, “...es llamada la “red de redes” porque fue y es el resultado de la conexión de miles de redes informáticas pre-existentes”⁸⁴*

Internet tiene el poder de realizar actividades con un amplio acceso para que las personas compartan información convirtiéndose en una herramienta que beneficia a la mayoría de sus usuarios

2.2 ANTECEDENTES

Ahora bien, al haberse apuntado lo concerniente a los medios electrónicos es menester que se haga a alusión a los antecedentes de los mismos, sin embargo para efectos de esta investigación también se hace mención de los antecedentes de los tributos, apartado

⁸⁴ Ob. Cit. Adrew S. Tonenbaum, Págs. 5

que nos lleva hasta las referencias históricas del Código Fiscal de la Federación, legislación que actualmente contempla la implementación de medios electrónicos para cumplir con las obligaciones fiscales.

2.2.1 DE LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS

En este apartado se alude autor Jorge Navarro Isla, quien da una breve mirada a la evolución tecnológica que ha conducido a la humanidad a la era digital en que vivimos hoy en día y que inicia con la construcción y uso masivo de las computadoras.

“La tecnología desde sus primitivas expresiones tales como el dominio del fuego, la práctica de la agricultura, diferencia al humano del resto de los seres vivos, e individualmente o en grupo, de los de su especie. Y es precisamente la tecnología una de las principales piedras angulares de la historia de la humanidad, sino es que la de mayor relevancia. La evolución de la tecnología permite distinguir las épocas de grandes transformaciones sociales y culturales cuyos nombres particulares las han caracterizado, el renacimiento, la ilustración, la Revolución industrial y la sociedad de la información que protagonizamos desde el ocaso del siglo XX y los albores del presente siglo, cuyo rasgo distintivo radica en la dependencia de los sectores sociales respecto del intercambio de información a través de computadoras y aparatos de telecomunicaciones para poder funcionar.

Desde siempre, el manejo de la información en la sociedad ha desempeñado un papel de vital relevancia en las relaciones humanas. Ya en la Edad Media, el filósofo británico Francis Bacon sostenía que “el conocimiento de uno mismo es poder” y con el devenir de los años la importancia de poseer, administrar y transmitir la información resulta irrefutable, a tal grado que es posible afirmar que “el manejo de la información es poder”.

Un poco de historia arroja luces al respecto, cuando los europeos con su bagaje de tecnología política e industrial arribaron a América y avasallaron a todo un continente en un plazo brevísimo. A razón es simple: su tecnología era superior a la de los pueblos americanos.”

a) Surgimiento de la Era Digital

Desde tiempos ancestrales, el hombre ha construido dispositivos que le han ayudado realizar operaciones matemáticas. El Abaco es el primer dispositivo auxiliar de cálculo del que se tiene noticia, se inventó entre los años 1,000 y 500 antes de Cristo en Babilonia. En 1642, Blaise Pascal desarrollo una maquina aritmética para ayudar a su padre, quien era recaudador de impuestos, a sumar, la resta

se realizaba utilizando técnicas de complemento similares a las utilizadas por las computadoras modernas, ...

La tendencia de reemplazar y/o auxiliar a las habilidades humanas, iniciada con la revolución industrial, dio lugar a innovaciones en la industria textil que culminan con la invención de la primera máquina programable en 1801. Esta máquina, inventada por Joseph Jacquard, era un telar mecánico cuyo funcionamiento estaba controlado por medio de tarjetas perforadas que se programaban para elaborar una gran variedad de diseños.

La primera máquina programable de propósito general (matemático) fue inventada por Charles Babbage. En 1822, Babbage propuso construir la Máquina Diferencial para calcular automáticamente tablas de funciones logarítmicas y trigonométricas, usando polinomios y el método de diferencias finitas. En estos tiempos, las tablas matemáticas eran generadas por equipos de matemáticos que trabajaban utilizando calculadoras primitivas. La máquina diferencial solo estaba parcialmente terminada cuando Babbage ideó en 1830 una máquina más sofisticada, la Máquina Analítica. Como la tecnología era mecánica cuando Babbage diseñó la Máquina Analítica, utilizaba engranes y flechas, como un reloj gigante, para almacenar y procesar información. Aunque la máquina analítica nunca terminó de construirse, por problemas de ingeniería y económicos, su organización global era virtualmente idéntica a la de las computadoras modernas: una unidad de entrada de datos, un procesador central que realiza operaciones aritméticas y lógicas bajo las órdenes de un programa, una unidad de memoria para almacenar información y una unidad de salida para entregar los resultados a los usuarios.

La primera máquina electrónica programable fue diseñada por Herman Hollerith, quien combinó la antigua tecnología de las tarjetas perforadas, utilizada desde el telar de Jacquard, con la nueva tecnología de bulbos (empleada en los primeros radios y televisores) para producir una máquina de tabulación y ordenamiento que fue utilizada para completar en solo 6 semanas el censo de 1890 en Estados Unidos. Hollerith fundó la Tabulating Machine Company para producir y vender máquinas. Esta compañía es ahora IBM.

b) Desarrollo de la Tecnología Digital

b.1) Invención de la Computadora

La computadora no es un invento que pueda atribuirse a una sola persona o equipo de trabajo. Sin embargo, en Alemania, Estados Unidos e Inglaterra se desarrollaron trabajos que merecen ser reconocidos.

En los años 30, Konrad Zuse diseño en Alemania una computadora electromecánica de propósito general, utilizando relevador electromagnético. Las versiones sucesivas de esta computadora denominaron Z1, Z2, Z3, Y Z4.

De 1939 a 1942, Jhon V. Atanasoff y Clifford Berry construyeron en la Universidad Estatal de Iowa una máquina que utilizaba impulsos eléctricos para representar la información e incorporaba el uso de aritmética binaria y la separación de las funciones de memoria y cálculo. Esta máquina (Atanasoff-Berry Computer) fue diseñada para resolver sistemas de ecuaciones lineales.

En 1943, Alan Turing y sus colegas de Bletcheley Park, en Inglaterra, construyeron una máquina completamente electrónica (con 1,800 bulbos), a la que denominaron Colossus, para descifrar mensajes de Alemania durante la segunda guerra mundial.

De 1939 a 1944, Howard Aiken, con fondos de IBM y de la marina estadounidense, construyó la máquina electromecánica Harvard Mark I.

En 1946, Jhon Mauchley y Jhon Presper Eckert de la Universidad de Pennsylvania construyeron ENIAC (Electronic Numerical Integrator and Computer), diseñada para producir tablas de disparos balísticos para la artillería norteamericana. ENIAC ocupaba un cuarto de 9 por 15 metros y pesaba aproximadamente 30 toneladas, contaba con 18,000 bulbos y miles de cables, era guiada por un reloj de 100 KHz y era capaz de realizar 5000 sumas o 280 multiplicaciones por segundo.

Los usuarios de ENIAC debían físicamente conectar sus circuitos para implementar la secuencia correcta de operaciones, lo cual hacia que la programación fuera extremadamente difícil. Para facilitar la programación de las computadoras, durante la construcción de del ENIAC sus creadores propusieron almacenar el programa y los datos dentro de la misma computadora, idea de Jhon von Neumann documento y elaboro para crear la arquitectura que forma la base de la estructura de las computadoras actuales.

La primera computadora disponible comercialmente, la UNIVAC I (Universal Automatic Computer I) fue diseñada con base en la propuesta de Mauchly y Eckert para construir una computadora con

programa almacenado, la EDVAC (*Electronic Discrete Variable Automatic Computer*). La fabricación de la UNIVAC I inició en 1948 y la primera unidad se entregó en 1951.

b.2) Generaciones de Hardware

Las computadoras han evolucionado en los componentes básicos que se utilizaban para su construcción a través de diversas generaciones, iniciando con la primera generación basada en bulbos. Debido a los componentes utilizados, cada generación es más rápida, compacta y confiable que la anterior.

*La segunda generación de computadoras está basada en transistores, que son interruptores de silicio semiconductor que, como los bulbos, permiten o no el paso de la corriente eléctrica y que pueden, por lo tanto, utilizarse para construir circuitos aritméticos y lógicos. Algunas computadoras de esta generación son la TX-0 de los Laboratorios Lincoln del MIT (1957), la serie 7090 de IBM (1959) y la PDP-1 de DEC (*digital Equipment Corporation*) (1961).*

En las computadoras de la tercera generación, un número cada vez mayor de transistores se encuentra agrupados, empacados y compactados en circuitos integrados. Una computadora notable de la tercera generación es la Serie 360 de IBM (1964).

*En 1968, Robert Noyce y Gordon Moore fundan Intel (*Integrated electronics*) Corporation, donde, en 1971, se fabrica el primer microprocesador: el 4004. Los microprocesadores son circuitos integrados que contienen en un solo chip todos los elementos de la unidad central de procesamiento de una computadora y constituyen la base de las computadoras de cuarta generación. En noviembre de 1973 se utiliza en el diseño y construcción, en Francia, de la primera computadora basada en un microprocesador: la Micral. Los microprocesadores 4004 y 8008 fueron diseñados para aplicaciones específicas; en abril de 1974 Intel presentó el primer microprocesador de propósito general: el 8080. Este microprocesador manipulaba los bits de ocho en ocho, contenía alrededor de 4,500 transistores, podía realizar 200,000 operaciones por segundo y fue utilizado en las primeras microcomputadoras.*

b.3) Computadoras Personales

Cuando las microcomputadoras empezaron a aparecer, los fabricantes de grandes computadoras

Las veían con desdén. Por ejemplo en 1977, Ken Olsen, presidente de DEC, el segundo vendedor de computadoras después de IBM, dijo: "no hay razón para que alguien tenga una computadora en su

casa". Sin embargo, ese mismo año se comercializó la primera computadora personal barata y fácil de usar: la Apple II. Esta computadora era vendida en \$1,300 dólares por la compañía Apple Computer, fundada un año antes por Stephen Wozniak y Steve Jobs, y estaba basada en el microprocesador 650, tenía 16 KB de ROM (Read Only Memory) y 4 KB de RAM (Rand Access Memory). IBM pronto cambio de opinión y en 1981 lanzó la primera PC (Personal Computer) a un precio de \$1,365 dólares. Las computadoras actuales pueden tener un microprocesador Pentium (con 42 millones de transistores), 512 MB de RAM... Pueden ser de escritorio, portátiles o incluso de bolsillo.

Además de las computadoras personales, también se cuenta actualmente, para diferentes aplicaciones y en orden creciente con capacidad de procesamiento, con: estaciones de trabajo o minicomputadoras, mainframes y supercomputadoras.

b.4) Redes

Para compartir recursos entre computadoras se crearon a finales de los años 60 las redes. La red local más exitosa, Ethernet, fue creada por Robert Metcalfe y David Boggs en 1973 en Xerox PARC con el propósito de que las computadoras Alto, allí diseñadas y construidas, pudieran conectarse entre sí y a una impresora. Por su parte, la red de área amplia ARPANET, financiada por el Departamento de Defensa de Estados Unidos, fue construida para permitir a una gran cantidad de investigadores tener acceso remoto a un número limitado de computadoras poderosas y así intercambiar información. ARPANET inicio operaciones en 1969 conectando a 4 universidades y centros de investigación mediante enlaces de 56 Kbps; su gran aceptación condujo a su rápido crecimiento y a la construcción de otras redes, que finalmente al conectarse entre sí dieron origen a lo que hoy conocemos como Internet.

Internet ha crecido de manera acelerada desde hace más de 20 años. En 1984, más de mil computadoras tenían acceso a Internet; en 1987, más de 10 mil; en 1989, más de 100 mil; y en 1992, más de 1 millón. Este crecimiento obligo a aumentar la capacidad de los enlaces del backbone o red principal de Internet, a 1.5 Mbps en 1989 y a 45 Mbps en 1992. En 1995 el gobierno de Estados Unidos dejo de financiar Internet y se crearon los backbone comerciales que continúan aumentando su capacidad permanentemente. MCI por ejemplo, contaba con 1995 con enlaces a 155 Mbps y en 1996 Mbps. Estas redes comerciales se enlazan entre ellas en punto de interconexión o mediante conexiones directas para intercambiar tráfico.

Internet permite la comunicación entre nuestra PC e infinidad de servidores; de correo electrónico o de archivos, por ejemplo. Sin embargo, la aplicación que detonó el uso masivo de Internet

fue el World Wide Web, creado por Tim Berners- Lee del CERN en suiza, y el desarrollo del primer navegador de páginas Web Mosaic, en 1992.

b.5) Inicios en México

Para terminar este recorrido histórico, mencionaremos brevemente algunos datos sobre los inicios del cómputo e Internet en México. En 1985, se instaló la primera computadora en el Centro de Cálculo Electrónico de la UNAM, una IBM 650, y en 1960 se adquirió la segunda computadora, una BENDIX G-15 semitransistorizada. En 1989 se conectaron a Internet el Tecnológico de Monterrey y la UNAM.”⁸⁵

En razón de los antecedentes citados, se hace referencia que la entrada a la era digital a obligado a la sociedad a adaptarse al uso de medios electrónicos utilizando herramientas como las computadoras las cuales son el ejemplo más evidente de almacenamiento de información, y por otro lado la introducción de Internet, mismo que realiza transferencia de datos a través de la red.

Sin duda alguna la era de herramientas informáticas y electrónicas nos ha alcanzado, reflejándose en actividades desde personales, hasta burocráticas.

2.2.2 DE LOS TRIBUTOS

Babilonia

Dentro de las culturas más importantes que han surgido en la historia han tenido la característica de ser exactamente organizadas, dando por resultado una aportación que se traduce en un beneficio para sus pueblos.

“Babilonia, un antiguo estado localizado en Mesopotamia proporcionó a la humanidad el primer presupuesto de ingresos de la historia (1700-100 a.C.), en ese periodo se practicaron los primeros censos conocidos, los cuales fueron elaborados con carácter fiscal o bien para proceder al reclutamiento militar.

⁸⁵ Ob. Cit. Jorge Navarro Isla Pág. 1-7

El código Hammurabi era una colección de leyes y edictos del rey Hammurabi de Babilonia, que contenía normas civiles y de comercio en sus numerosas estelas talladas que se colocaban en lugares estratégicos de babilonia, en las cuales se llevaban a cabo las cuentas detalladas; los templos de esa época llegaron a convertirse en verdaderas instituciones bancarias; el Código Hammurabi es considerado como el primer código conocido de la historia.

Los fragmentos de tablas de arcillo hallados en la antigua Babilonia indican que los censos se llevaban a cabo para hacer un cálculo aproximado de los futuros ingresos proporcionados por los impuestos”.⁸⁶

Esta cultura centra el génesis de la recaudación de tributos relacionándose con aspectos de la computación como la MAQUINA TABULADORA DE HOLLERITH la cual también realizaba el censo aunque con una finalidad diferente, reconociéndose así la tarea de automatización de las tareas del Estado.

El Código de Hammurabi fungía la tarea de disposición legal estableciendo lineamientos para las contribuciones de esa época, y no dudemos que este instrumento es, dentro del Derecho Tributario, un remoto antecedente del Código Fiscal de la Federación de nuestro país, donde en la actualidad se contiene normas sobre los tributos, establecimiento de los impuestos que el gobernado debe cumplir y el funcionamiento de las autoridades y sus procedimientos en materia de contribuciones. Por otro lado, dentro de este antecedente se desprende la creación de una institución la cual se encarga de la vigilancia, captación y administración de tributos.

De esta manera notamos que la cuantificación de los ingresos que se obtienen de los tributos no es sencillo, por tal motivo, desde las antiguas culturas se previeron instrumentos como la calculadora o el ábaco mismas que en ese entonces facilitaban este trabajo, además de que se crea una autoridad la cual lleve un control adecuado de esta práctica, siendo así una antesala en la actualidad de nuestro país.

⁸⁶ Derecho Fiscal, Estudio Integral de las Contribuciones, Medina Ortega Cutberto Simón, Editorial 7 Editores, 3ª Edición, México 2012, Págs. 5 y 6

Egipto

“En lo que actualmente es El Cairo, hace más de mil años los sacerdotes egipcios dirigían desde la ciudad de Heliópolis el culto religioso al Sol, que ellos llamaban Ra y que simbolizaba al dios principal de su mitología, según sus creencias creador y supremo juez del mundo; los sacerdotes se ocupaban de que este fuera adorado apropiadamente en todo el valle del río Nilo y de vigilar que los tributos llegaran puntualmente a las arcas del dios Ra.

Durante la época de los faraones egipcios, los recaudadores de impuestos eran conocidos como escribas. Su control era tal que incluso en cierto periodo aplicaron un impuesto en el aceite de cocina; para asegurarse de que los ciudadanos no estaban dejando de pagar el impuesto, los escribas auditaban las cantidades apropiadas de aceite de cocina que eran consumidas, y de que los ciudadanos no estaban usando residuos generados por otros procesos de cocina como sustituto para el aceite gravado.”⁸⁷

De lo anterior se destaca el trabajo de la autoridad la cual regía la organización tributaria, ya que en este aspecto Egipto creó una entidad divina a la que se debía cumplir con un tributo creyéndose que al emitir este pago se obtendría un beneficio. Sin duda esta práctica se basaba en creencias religiosas pero esta se encuentra ligada con lo que hoy en día conocemos como relación tributaria, ya que existe una autoridad que impone las contribuciones y por otro lado la persona que las cumple.

A través de la historia la imposición le ha dado a los tributos un sentido coercitivo, pues su inobservancia por parte del particular da por resultado un incumplimiento, y como observamos no solo a través de la religión se podían obtener recursos, ya que esta cultura a por medio de su organización establecía un método para obtener de manera “voluntaria” recursos, pues de este modo se brindaban beneficios convirtiéndose esta práctica en una base para ejercer de manera obligatoria que el gobernado haga llegar ingreso al Estado para satisfacer sus necesidades.

⁸⁷ Ob. Cit., Medina Ortega Cutberto Simón, Pág. 6

Grecia

“Según el historiador Sáez de Bujnada, los Impuestos en la Antigua Grecia no constituían una relación de servidumbre, sino un auxilio al Estado en la prosecución del bien público. Esta época en la mente de los ciudadanos griegos no se concebía que un hombre libre estuviera sujeto por la ley a un pago de impuestos en contra de su voluntad, por lo que para ellos los impuestos personales directos iban en contra de la dignidad y de la libertad de los ciudadanos, por consiguiente los únicos impuestos que aceptaron fueron algunos indirectos, como aduanales, de mercado y hasta algunas tasas judiciales. Con el tiempo surgieron los llamados impuestos personales, pero como resultado de los conflictos bélicos.

Posteriormente en la época de las monarquías hereditarias, había una nobleza poderosa, que poseía la tierra, y solo podía ser ciudadano el que contribuía con bienes propios a determinados gastos públicos y sociales; los gastos corrientes del Estado se iban cubriendo con los productos del patrimonio real y solo en ocasiones extraordinarias se acudía a las contribuciones, poco a poco, los ciudadanos griegos sintieron que las rentas de los bienes de la Corona no bastaban para atender a todos los gastos colectivos.

*Los griegos querían para sus actos de culto religioso el máximo esplendor, para las fiestas, la mejor música, para sus plazas o ágoras limpieza y embellecimiento, por lo que se hizo necesario acudir a los impuestos indirectos, esto es, a los que gravan los gastos y consumos familiares logrando con esto que la relación entre ingresos y gastos públicos apareciera por primera vez en la Humanidad”.*⁸⁸

Respecto a la percepción utilizada por la Cultura Griega sobre los impuestos es que estos se dirigían al Estado como un auxilio y de esta manera obtener un bien público traduciéndose como un beneficio para los ciudadanos, pero además se alude a impuestos que podían ser creados en contra de la voluntad del sujeto pasivo, sin embargo la mayoría de los impuestos que impone el Estado indirectamente van en contra de la voluntad de quien recaen, sin embargo, a través de la evolución de estos se ha venido humanizado este concepto a medida que se establece el impuesto para un beneficio y así satisfacer necesidades. En términos generales los griegos pretendían dejar de dar un sentido impositivo al tributo y en su lugar darle una dirección para la mejora de la colectividad.

⁸⁸ Ob. Cit, Medina Ortega Cutberto Simón , Pág. 6

Dentro de la anterior cita, queda claro que el objetivo del impuesto no puede ser cubierto por una sola entidad y que la responsabilidad debe recaer sobre ambas partes en una relación tributaria, ya que para obtener un bien común es necesario hacer partícipe a todo aquel que se satisfaga de los ingresos del Estado. Pero sin duda, a la par de la evolución de este apartado se ha desviado la carga del cumplimiento de contribuciones, y ha sido el mismo Estado quien otorga beneficios a grandes empresas de las cuales se puede obtener aún más ingresos y que al igual que las personas físicas se ven beneficiadas por estos recursos, creándose así no solo un desequilibrio en cuanto al monto de impuestos, sino también en la forma.

En síntesis, los griegos reafirmaron el objetivo principal del impuesto, dándole una utilidad comunal a las contribuciones que se imponían, principalmente para el bien común. Así pues, la antigua Grecia basaba esta práctica en la honestidad por parte de la autoridad, para evitar arbitrariedades entre las personas, destinando estos ingresos para mejorar, dicho lo anterior hacemos hincapié en el actuar de la administración pública, quien ocupa lo obtenido para invertir en el gasto público.

Roma

La cuna del Derecho y sus fuentes surgen de esta cultura la cual a través de la historia ha enriquecido aún más a la ciencia jurídica. De las tantas aportaciones que se le atribuyen a las diferentes materias legales, está la materia Tributaria. Todos estos precedentes tienen su auge en el Imperio Romano, base de las leyes y el surgimiento de los antecedentes de la organización jurídica, desprendiéndose de esta característica que esta cultura se convirtiera en el más poderoso imperio de la historia, por sus estratégicas conquistas y apegando a sus súbditos a las leyes que creaban. De lo anterior queda claro que en Roma surgen fuentes y antecedentes en relación al Derecho Tributario, mismos que aún son de utilidad en la actualidad.

“Para muchos estudiosos de la materia César Augusto fue considerado como el más brillante estratega fiscal del Imperio Romano; durante su gobierno como “Primer Ciudadano”, los publicanos son eliminados como recaudadores de impuestos por el gobierno central, por consiguiente se les da a las ciudades la responsabilidad de recaudar impuestos. En esta época César Augusto instituyó un impuesto

sobre la herencia a fin de proveer fondos de retiro para los militares, este impuesto era del 5% para todas las herencias, exceptuando donaciones para hijos y esposas,..

*Roma estableció para sufragar sus inmensos gastos militares y de infraestructura, un tributo especial a las tierras conquistadas, el "tributum o estipendium", que gravaba la tierra y otro que recaía sobre las personas, "tributum capitis" que generalmente se exigía a todos por igual."*⁸⁹

De lo anterior, es notable la atribución que se comienza a delegar a las ciudades sobre el cobro de tributos, haciendo responsables a las autoridades para que radique en estas una correcta administración de los recursos, organizándose la recaudación de tributos comenzando por gravar bienes y servicios. Aunado a esto, decimos que la práctica de recaudación de tributos de los romanos, es la que más adecua al Sistema de Recaudación al que hoy conocemos.

Ahora bien, con el fin de seguir recaudando contribuciones sobre las tierras que se conquistaban se crean impuestos sobre bienes inmuebles, como lo es sobre las partes de tierra que ocupaban los ciudadanos, surgiendo un antecedente propio del pago de derechos como el PREDIAL, el cual es una contribución a la que se constriñe a los mexicanos en la actualidad.

La hacienda pública en Roma

"La Hacienda Pública de Roma era eminentemente patrimonial, ya que la principal fuente de sus ingresos provenía del arrendamiento de las tierras de dominio público tomadas por sus ejércitos en la expansión, otra importante fuente de ingresos para las arcas del Estado lo constituían los botines arrebatados a los vencidos y los tributos que estos debían pagar a Roma.

Los contribuyentes eran clasificados según la importancia de sus patrimonios, ganados, industrias, pero en la mayoría de los casos se imponían las cargas en cantidades iguales por cabeza (capitación)

*A través de su largo periodo de expansión, Roma estableció muchos tributos, sobre las ciudades pesó un impuesto territorial que se repartía en proporción al valor de los bienes inmuebles."*⁹⁰

⁸⁹ Ob. Cit, Medina Ortega Cutberto Simón,. Pág. 7

⁹⁰ Ob. Cit, Medina Ortega Cutberto Simón,. Pág. 7

Dentro de esta característica, se forja el origen de la Hacienda Pública, la cual además de fomentarse a partir de ingresos públicos se creaba también a partir de la expansión del Imperio, sometiendo al pago de tributo a los conquistados, surgiendo así la relación tributaria, la Hacienda como sujeto activo y el contribuyente como sujeto pasivo. Es claro que para estos fines también la Hacienda fungía como institución administrativa pues los recursos recaudados se dirigían a las necesidades de la ciudad, circunstancia que no se aparta del objetivo que hoy en día desempeñan los tributos.

Para el pago de tributos era necesaria la clasificación de contribuyentes, ya que no se puede imponer un cargo por los mismos conceptos a personas con patrimonios o ingresos diferentes, o en su defecto generalizar un impuesto sin tomar en cuenta las necesidades de las personas este acto estaría siendo arbitrario e injusto, por tal motivo este imperio basaba una clasificación en cuanto a ganados o productos que enriquecieran el patrimonio, pero a la par del transcurso del tiempo, particularmente en nuestro país, se han creado regímenes que dé a partir de estos se designa el tipo de tributo que el contribuyente está obligado a cumplir.

El auge del Imperio Romano se basó en una excelente organización de sus instituciones fiscales a través de la creación de impuestos, mismos que tomaron fuerza a través de su regulación por medio de una Ley que se enfocaba a repartir una proporción de este ingreso al bien común.

Edad Media

“Tras la caída del imperio romano, muchos hombres libres confiaron sus pequeñas propiedades y se entregaron ellos mismos a los grandes señores latifundistas o Señores Feudales, a cambio de su protección.

De igual forma los soberanos otorgaban a sus súbditos y funcionarios grandes porciones de terreno o feudos para compensarles por los servicios civiles o militares prestados.

Es así como a hacia el siglo VIII ambos fenómenos dieron origen al vasallaje como forma única de contrato o relación personal.

El poder político era establecido por la propiedad territorial y el número y fidelidad de los vasallos que poseía cada señor, por lo que muchos señores feudales ostentaban mayor poderío que el propio rey.

Para conseguir la protección del señor, los vasallos debían prestar a cambio numerosos servicios, sobre todo combatir al lado de éste en las frecuentes guerras contra los vecinos, y pagar cuantiosas rentas, generalmente en especie. Estas rentas eran impuestas por los señores feudales, por tanto se pueden considerar como tributos.

Las exacciones o gravámenes que se percibían por las explotaciones de minas, molinos, hornos, fraguas, bosques, pastos, ríos navegables, por la caza y la pesca, formaban parte de los derechos y prerrogativas del rey y de los señores feudales, quienes constituyeron verdaderos monopolios señoriales, con estos ingresos patrimoniales.

Las personas eran parte del dominio del señor o soberano. Igualmente, dedicarse al comercio o a la industria y ejercer un oficio eran tareas que pertenecían al señor feudal, y para poder realizar dichas actividades era necesario su permiso o su licencia. Lo cual requería el pago de una cantidad amparada en las prerrogativas de la corona sobre sus súbditos, y que era conocida como las regalías”.⁹¹

A partir de esta época, el tributo empieza a tomar un camino donde su finalidad es la de obtener de los súbditos los recursos necesarios para que de esta manera se le brinde protección. De esta manera podríamos decir que los señores feudales fungen como un fuerte antecedente de la figura del Fisco, al observarse que dentro de esta práctica se encargaba del cobro de tributos. El poder ejercido sobre los vasallos daba pie a la imposición de una obligación ya fuese de dar o hacer, a cambio de cubrir las necesidades de los súbditos. Las citadas situaciones tienen presencia en nuestro Derecho Tributario de hoy en día, marcando la diferencia que la autoridad fiscal no recauda los ingresos para su propio beneficio.

No cabe duda que el ejercicio de la recaudación de tributos en la Edad Media estuvo marcada por manifestar la creación de una autoridad que se encargara de gravar las actividades propensas de impuestos, así mismo esta autoridad ejercía un dominio sobre los

⁹¹ Ob. Cit. Pág. 7

pobladores, en esta época la finalidad de estos ingresos era principalmente pagar al señor feudal por protección, a lo en la actualidad se destina de la misma manera los recursos para obtener seguridad pública.

El Diezmo

“Como principal antecedente del impuesto, a través del diezmo se formaliza la finalidad del tributo, y a pesar de que a lo largo de la historia toma diferentes nombres y concepciones, no pierde su objetivo para lo que fue creado, sin embargo es en la Edad Media donde se desarrolla y se convierte en un medio de tributación.”⁹²

En vista de lo anterior el Diezmo es el antecedente, que a pesar de ser religioso, se precisa como una referencia del tributo el cual era requerido por una autoridad, residiendo esta labor en la Iglesia, obligando a las personas a cumplir con una porción de su dinero para un “bienestar espiritual”, práctica similar que tiene el Fisco hoy en día para recaudar ingresos, con la diferencia en que ya no es esta institución eclesiástica la que presida esta tarea.

En México

Dentro de la influencia de las culturas más importantes del mundo, el Derecho Tributario ha sido la base de obtención de recursos para el sustento de sus pueblos, no obstante de la misma manera se ha venido desarrollando dentro de nuestro país, como lo ha sido en las culturas que anteceden a nuestros días, enriqueciendo el sistema actual de contribuciones e implementándose así nuevas formas de recaudación.

“El primer vestigio de la manifestación de la tributación en México aparece en un código Azteca en donde el rey Azcapotzalco pedía un tributo al pueblo azteca que consistía en una balsa sembrada de flores y frutos, además de una garza empollando sus huevos y al momento de recibirla ésta debería estar picando un cascarrón, a cambio de beneficios en su comunidad, dejando los registros del tributo a los llamados tequiamal.”

⁹² Nociones de Derecho Fiscal, Sánchez Piña José de Jesús, Editorial Publicaciones Administrativas Contables Jurídicas, 9ª Edición, México 2008. Pág. 24

Ha existido intensa confianza en los dos principales documentos tributarios: la matrícula de tributos y el otro documento similar, la segunda parte del Codex Mendoza y un tercer documento, la información de Velasco y Quesada, escrito en 1554. Estos tres documentos –los dos primeros pictóricos, el último escrito– representan el tributo detallado por provincia que fue tasado por (o entregado a) los poderes de la Triple Alianza en el Centro de México. Este tributo era pagadero en bienes específicos y en periodos regulares.

No está fuera de lugar el uso del término “Imperio” con referencia a esta Triple Alianza, como ciertamente estuvo caracterizado tanto por la expansión militar como por la exacción tributaria.

El apoyo fiscal para la rápida expansión del Imperio fue proporcionado primordialmente a través de la imposición de tributo en las recién conquistadas provincias.

Existían también otras formas de impuesto que incluían destacamentos de trabajo para las obras públicas, servicios domésticos en las casas de los nobles, impuestos sobre bienes vendidos en los mercados, etc.

Había otras muy importantes y distintas exacciones tributarias: las de fiestas anuales, particulares, las de eventos especiales del estado, y el tributo por los mayeque (arrendatarios rurales) a ciertos miembros de la nobleza de la Triple Alianza.

La contribución tributaria regular, entonces, puede haber sido usada íntegramente para fines administrativos seculares, mientras que las actividades y estructuras religiosas eran sostenidas a través de contribuciones diferentes.

Existía un tipo adicional de exacción tributaria en la Triple Alianza y daba por resultado una forma descentralizada de pago de tributo. Los puestos administrativos importantes estaban ocupados detrás de la estructura imperial, por la nobleza distinguida.”⁹³

De esta cultura se destaca la forma de tributar la cual es diferente, en primer plano el tributo se rendía para satisfacer al Rey, en segundo término se determinaba imponer un tributo que era bastante metódico pues debía ser cumplirse con el mandamiento que se establecía. No es de esperarse que en nuestro sistema tributario actual nos encontremos con disposiciones al igual complicadas como en aquel entonces, reflejándose en la dificultad

⁹³ Medina Ortega Cutberto Simón, Ob. Cit. Pág. 8

del cumplimiento de obligaciones fiscales, ya que como anteriormente se cita es la autoridad la que se encarga de establecer el medio que cree idóneo para realizar la contribución pasando desapercibido la dificultad inmersa para cumplirla. La idea del tributo de los Aztecas era la de contribuir para el bienestar del Rey o la nobleza, esto debido a que los impuestos iban destinados sobre las actividades o servicios que los gobernados debían prestar para cumplir con la contribución, olvidando que los recursos que se obtenían debían destinarse para el bien común de los pobladores. Así observamos que la forma de distribución de tributos ha evolucionado en nuestro país evitándose las arbitrariedades, ya que hoy en día al establecerse disposiciones referentes a la materia, se asegura que la autoridad distribuya correctamente los ingresos a los sectores correspondientes y no en favor de las personas con ingresos mayores.

Por otra parte, también se resalta acerca de los documentos tributarios a los que se refiere la cita, mismos que hoy en día se llevan a cabo para establecer impuestos, pues estos se establecían de tal manera la posibilidad patrimonial de cumplir con la obligación fiscal del contribuyente.

Cabe destacar también que existió una marcada distinción en cuanto a quienes debían cumplir con este pago, tal es el ejemplo del tributo entre los particulares y la iglesia pues este debía destinarse a diferentes conceptos, aunado a que hoy en día el papel de la iglesia en cuanto a percibir ingresos por contribuciones está totalmente descartado. Por otro lado es necesario aludir a que dichos pagos no se destinaban a la colectividad, sino a la monarquía, circunstancia que se encontraría totalmente abolida en nuestro sistema actual.

La Conquista

Esta parte de la historia de México sobresalió el Derecho Fiscal, principalmente por ser renovación de las instituciones creadas por los aztecas. De tal manera que los aztecas sometían a sus conquistados, de la misma forma se suscitó en manos de los españoles, quienes dirigidos por Hernán Cortés, centraron su nueva organización política en lo que hoy es nuestro país.

“En sus Cartas de Relación, Hernán Cortés narra sus hazañas y describe el gran número de pueblos que tributaban al emperador Moctezuma, esto lo descubre en el Libro de los Tributos de los Aztecas del cual obtiene importante información para localizar y explotar los yacimientos de minerales, oro, plata y cobre, material necesario para preparar el bronce de sus cañones.

Tal era el asombro de Cortés al llegar a Tenochtitlan, que su sorpresa creció al encontrar grandes riquezas materiales que tendrían un valor principalmente en las piedras preciosas que se podían hallar.

Cortés encuentra en estos materiales el valor que en España ya se le daba a estas piedras preciosas, y es en esta etapa donde se cambia totalmente la percepción del tributo para los pobladores conquistados, pues la acostumbrada manera de tributar con animales y flores, se cambia a realizarlo por medio de piedras metálicas que tienen más riqueza.

Ahora con el valor económico que se da a los metales preciosos, empieza a implementarse a la forma de tributar.

Hernán Cortés adopto el sistema tributario del pueblo azteca pero en vez de pedir flores y animales pedía piedras y joyas. Cortes elaboro una relación de documentos fiscales, nombro a un ministro, un tesorero y varios contadores encargados de la recaudación y custodia del Quinto Real.

El Quinto Real ó quinto del rey era un impuesto de veinte por ciento establecido por el rey de España en 1504 sobre el oro, plata y joyas de las minas en las colonias de América. Aunque el quinto fue establecido por solo 10 años, permanecieron hasta 1723 cuando fue reducido al Diezmo (10%).

*En el año de 1573 se implanta la Alcabala que es equivalente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) de nuestros días, después **se impuso el peaje por derecho de paso, creando un sistema jurídico fiscal llamado diezmo minero** en el que los indígenas pagaban con trabajo en minas y los aprovechamientos de las minas eran para el Estado.”⁹⁴*

De lo anterior podemos destacar que el sistema de tributación de los aztecas sorprendió a Cortés cuando sometió al pueblo Azteca, el tributo tomaría un camino diferente, pues el valor de los objetos dejaría de radicar en lo que se acostumbraba, este comenzaba a ser monetario.

⁹⁴ Ob. Cit., Medina Ortega Cutberto Simón, Pag. 8

Sin duda la aportación de Cortés fue estructurar el sistema fiscal con la aportación que encontró en nuestro territorio, formalizando así las instituciones Fiscales de esta época.

También dentro de este periodo se establece más que un valor al objeto con el que se contribuía, se crea formalmente el impuesto, fungiendo como antecedente a los que hoy conocemos, comenzando a ejercer coercibilidad al contribuyente para realizar un pago con el cual enriquecería a la autoridad, dando un incremento importante a esta obligación.

La Independencia

“El 15 de septiembre de 1810 el cura Don Miguel Hidalgo y Costilla se levantó en armas en Dolores, Guanajuato, proclamando la guerra de independencia. El 6 de diciembre de 1810, promulgada un bando en la ciudad de Guadalajara, ordenando lo siguiente:

Declaración 2da.- Que cese para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exigían.

En este sentido, se ve claramente la idea de que no existían tributos para las castas ni para los indios, dada su precaria situación económica, que obviamente no tienen capacidad contributiva. Así mismo establece:

“que siendo necesario de parte de este (el Vasallo), alguna remuneración para los forzosos gastos de guerra, y otros indispensables para la defensa y decoro de la nación, se contribuya con un dos o tres por ciento de la alcabala en los efectos de la tierra y con el tres en los de Europa, quedando las leyes que establecían el seis”

Se aprecia el espíritu de justicia tributaria, al suavizar el efecto impositivo para que no sea una carga pesada para las personas y así todos cumplan de buena forma.

El 18 de marzo de 1812 se promulga en la ciudad de Cádiz, la primera Constitución Política de la Monarquía Española y en su artículo 8 establece el siguiente ordenamiento:

“También está obligado todo español sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado”

Vemos que en esta constitución de Cádiz, se incluye el concepto de proporcionalidad de la contribución, que se refiere a los haberes de los españoles.

En su artículo 399 indicaba “las contribuciones se repartían entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno”

La Constitución de Cádiz, que estuvo en vigor en la Nueva España, ejerció influencia en el pensamiento de nuestros próceres y en la legislación constitucional del México Independiente, principalmente en su artículo 31 fracción IV Constitucional.

El 14 de septiembre de 1883, Don José María Morelos y Pavón convocó en Chilpancingo, Gro. a un congreso y “los sentimientos de la Nación” se pueden considerar como producto del citado congreso, el cual establece lo siguiente:

Punto 22 “que se quite la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que más agobian y se señale a cada individuo un cinco por ciento de sus ganancias, u otra carga igual ligera, que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esta corta contribución, y la buena administración de los beneficios confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de los empleados.”⁹⁵

Sin duda alguna al hablarse de la etapa de independencia, en materia de tributos también se reflejó en cuanto a establecer un límite a los arbitrarios tributos impuestos por la monarquía, además de establecer antecedentes fehacientes de nuestras legislaciones actuales como la fracción IV del artículo 31 constitucional y el Código Fiscal de la Federación

La Constitución de Apatzingán

Posterior a la independencia, la necesidad de un pueblo de desprenderse de una monarquía llevó a la nueva nación a crear sus propias leyes y a la par de las mismas su contenido también destacaba disposiciones en materia de contribuciones.

⁹⁵ Ob. Cit., Medina Ortega Cutberto Simón, Pag 8.

Si bien es cierto, a la base de todo ordenamiento jurídico se integra una Ley Suprema de la cual surgen leyes secundarias que regulan diferentes áreas, en nuestro país la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es el medio de donde emanan las disposiciones en materia tributaria, que más adelante analizare, sin embargo es menester citar sobre los antecedentes de nuestra carta magna.

“Como bien lo apunta Arrijoa Vizcaino, los principios fundamentales de todo orden jurídico se encuentran establecidos en la Constitución, a través de pronunciamientos generales.

Esos pronunciamientos no son más que enunciados que por su naturaleza, tienen como propósito fundamental fijar límites al Estado, así como establecer directrices en lo político y en lo social; de tal suerte que las restantes normas, que derivan de la norma constitucional, perfeccionaran y detallaran los principios fundamentales.

El decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, mejor conocido como Constitución de Apatzingán, representara el primer ordenamiento jurídico a analizar sobre el origen de la obligación tributaria en un marco normativo constitucional.”

Este primer antecedente de 1814 de nuestra Ley Suprema, sobre la materia tributaria la Constitución de Apatzingán alude en su artículo 36 lo siguiente:

ARTÍCULO 36. *Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa.*

Entonces, la tributación tenía un sentido de “donación”, la misma se imponía de tal forma para evitar se figurara como una coercibilidad sobre los tributantes, de tal manera que no tenía una finalidad de Obligación, sin embargo en 1822 el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano establecía en su artículo 15 el termino **deber** y, a partir de entonces deja de ser una donación. Sin embargo la aludida Constitución fundamentaba al pago de contribuciones como una **“obligación”** en su artículo 41 de la siguiente manera, que dice:

ARTÍCULO 41. *Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluto a las autoridades construidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un*

*sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo.*⁹⁶

De esta manera el legislador de aquel entonces fundamenta el cumplimiento de obligaciones fiscales que más tarde sería la contribución al gasto público, a pesar de ser un antecedente histórico a nuestra Carta Magna su redacción no varía mucho de la Constitución actual. Así mismo esta disposición legal antecede al Código Fiscal actual.

La Constitución de 1824 a la Constitución de 1857

A partir de 1824, el constituyente se centra en organizar política y jurídicamente las actividades que realizaba el gobierno federal, sobresaliendo facultades que a lo largo de las constituciones que han regido nuestro país, han marcado historia en materia de contribuciones. A continuación analizare los artículos que se destacan en materia fiscal de la Constitución de 1824:

“ART 50. Aludía a las facultades exclusivas del Congreso General, particularmente la fracción VIII mencionaba lo siguiente:

VIII.- Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al Gobierno.”

Tal y como se realiza en la actualidad, el congreso tiene la facultad de fijar los impuestos que generen el tributo suficiente para destinarlo al gasto público, además se comenzó a realizar informes tendientes para revisar en que se debía invertir los ingresos para el año fiscal siguiente, probablemente también se comenzaba a realizar el plan de ingresos.

“ART 51. Dentro de este artículo se destaca la formación de leyes y decretos la cual puede generarse indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, a excepción de las que versaren sobre contribuciones o impuestos, las cuales no pueden tener su origen sino en la Cámara de Diputados.”

⁹⁶ Principios Tributarios, Curiel Villaseñor Omar, 1ª Edición, México 2001, Pag. 13 y 14

“ART 110. En cuanto a este artículo se refería a las atribuciones del presidente, y en tanto a contribuciones tenemos lo siguiente:

V.- Cuidar de la recaudación, y decretar la inversión de las contribuciones generales con arreglo a las leyes.”

Tal como impera en la normativa actual, la tarea del ejecutivo federal es llevar a cabo la ejecución de leyes en favor de los intereses de sus gobernados fomentándose el desarrollo y crecimiento del país, centrándose en los ingresos mediante contribuciones, fundamentando estas facultades del presidente en la Constitución para que en base a esta se puedan decretar normas en materia tributaria.

Como bien se ha podido observar en estos antecedentes, se ha desglosado la actividad reguladora de las contribuciones sobre dos poderes del estado, ahora es momento de analizar las facultades que se delegaba a los estados:

“ART 161. Dentro de este artículo se contenía las obligaciones de los Estados, y en materia de contribuciones la fracción VIII aludía:

VIII.- De remitir anualmente a cada una de las Cámaras del Congreso general nota circunstanciada y comprensiva de los ingresos y egresos de todas las tesorerías que haya en sus respectivos Distritos, con relación del origen de unos y otros, del Estado en que se hallen las ramas de la industria agrícola, mercantil y fabril; de las nuevas ramas de industria que puedan introducirse y fomentarse, con expresión de las medidas para conseguirlo, y de su respectiva población y modo de protegerla o aumentarla.”

ART 162. Ahora bien, en cuanto a las restricciones de los poderes de los Estados, este artículo argumentaba con respecto a tributación lo siguiente:

II.- Imponer, sin consentimiento del Congreso general, contribuciones o decretos sobre importaciones o exportaciones, mientras la ley no regula como deban hacerlo.⁹⁷

Cabe destacar la función de los Estados, la cual no se limitaban a la recaudación de contribuciones, sino que también se fomentaba con esto el desarrollo a través de las

⁹⁷ http://www.diputados.gob.mx/biblioteca/bibdig/const_mex/const_1824.pdf

industrias de cada entidad, para que con el ingreso que se obtenía se fomentara el crecimiento de las ramas industriales.

De este modo es como se ha venido aportando a nuestro sistema actual la regulación de la recaudación de contribuciones, haciendo participe de esta tarea a los estados para enterar al Erario Federal de los ingresos y egresos de cada entidad.

Además se sigue vigente la limitación de los estados a crear restricciones o contribuciones fueran del campo de aptitudes del gobierno federal.

Como se observó con anterioridad la regulación de la materia contributiva se ha hecho presente en las Constituciones de nuestro país, pues en la actualidad el poder legislativo ha aportado leyes para determinar una aplicación a todas las entidades del país, en sus tres niveles de gobierno, recayendo a su vez en el poder judicial para impartir la justicia contributiva a través de los tribunales de la materia.

Ahora bien, en la Constitución de 1857, fue donde se concretó la fuente constitucional del Derecho Tributario de nuestro país, estableciendo en la Constitución Política de la Republica Mexicana de 1857 el artículo 31, fijando una proporcionalidad y equitatividad en las contribuciones:

ARTÍCULO 31. Es obligación de todo mexicano:

- I. Defender la Independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria.*
- II. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

El texto constitucional de esa época es referente a la obligación de contribuir que la Constitución Política de 1917 hace del mismo modo, pasando así a analizar lo conducente a la Carta Magna que hoy nos rige, en su apartado de contribuciones.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917

“El constituyente de 1917 decidió agregar dos fracciones más y dejar la obligación tributaria en el mismo artículo 31 constitucional, trasladándola tan solo a una fracción IV, y cambiando la frase “es obligación de todo mexicano” por la de “son obligaciones de los mexicanos”.⁹⁸

La Constitución de 1917, es la fuente jurídica del derecho positivo mexicano, pues de ella emanan las disposiciones legales correspondientes a las ramas del Derecho en nuestro país, y sirve como base para la creación leyes en materia fiscal, principalmente el Código Fiscal, pues se considera el sustento jurídico de los actos de contribución y justicia fiscal.

El texto original señalaba que la obligación de contribuir sería para los gastos públicos de la federación, los estados y municipios, sin señalar al Distrito Federal. No fue sino hasta 1993 que se reforma la fracción IV del artículo en estudio, y se decide incluir al “Distrito Federal” a la norma constitucional reconociéndole su calidad de sujeto activo de la relación tributaria.

Al incluirse las obligaciones contributivas dentro de la Constitución Política, se generaliza a los estados de la república, incluyendo al Distrito Federal, y por consiguiente a todos los gobernados.

Este artículo se mantiene vigente.

Antecedentes históricos del Código Fiscal de la Federación

A partir del surgimiento de las constituciones que han regido a México, se deriva la necesidad de crear una legislación en materia tributaria, por los antecedentes citados.

Por lo tanto dentro del Código Fiscal de la Federación se contienen las disposiciones que aluden a la organización del Sistema de Contribuciones del país, los impuestos, las obligaciones, el procedimiento de resolución de controversias, entre otras áreas de importancia para nuestra materia.

⁹⁸ Ob. Cit., Curiel Villaseñor Omar, Pag. 15

Esta legislación ha tenido diversas fuentes, comenzando con el artículo 31 fracción IV constitucional, sin embargo históricamente analizare sobre la normatividad que sirvió como antecedente para esta Ley.

Antecedentes de la normatividad en materia Fiscal

“En México, la legislación en materia fiscal tiene, en sus orígenes, la influencia del sistema impositivo francés del siglo XIX, constituyéndose la materia de “Finanzas Públicas de la Economía Política.”

Reglamento para la distribución de Comisos

Expedido el 4 de septiembre de 1823, con motivo de la comisión de delitos de fraude fiscal y el contrabando de mercancías, obligando al Estado a endurecer sus normas sancionadoras. Se crearon por primera vez penas para aquellos empleados públicos que se les probare colusión en la evasiones de impuestos.”⁹⁹

Como puede observarse, la necesidad de ejercer una coercibilidad sobre la comisión de delitos en materia de tributos, llevo al legislador a crear una disposición penal la cual también contenía sanciones sobre las personas que cometieran ilícitos en materia de contribuciones.

Primer Código Penal

“El primer Código Penal para el Distrito Federal y territorios, aplicable en materia Federal, se expidió hasta 1871, por consecuencia, los delitos y sanciones penales se encontraban en diversos ordenamientos, el fraude fiscal se asimilaba al fraude común y por tal motivo, el delincuente fiscal se vería sometido a la jurisdicción de los tribunales comunes.

Los delitos fiscales se castigaban con penas corporales, es decir, se castigaba con privación de la libertad y sanciones económicas, en tanto que las contravenciones y faltas se castigaban con multas,

⁹⁹ La Obligación Civil y Fiscal, Sánchez Vega Alejandro, Editorial Sista, 1ª. Edición, México 2005, Pags 70 -71

suspensiones en el empleo y destituciones, en estos dos últimos casos tratándose de servidores públicos que se les probare colusión en las evasiones de impuestos.”¹⁰⁰

Ley sobre el Impuesto del Papel Sellado

“Fue expedida el 14 de febrero de 1856, en esta Ley se incluyó todo un capítulo denominado “Disposiciones Penales” versaba sobre infracciones y delitos fiscales, consideró a quienes hoy se conocen bajo el nombre de coparticipes y encubridores, así como a los actos de inspección y fiscalización de la autoridad.

Tercera Ley del Timbre

Expedida el 31 de marzo de 1887, se unen en un solo cuerpo jurídico el impuesto del Timbre y el Impuesto de Renta Interior, en virtud de que ambos se cumplían mediante el pago de impuestos por medio de estampillas fiscales. Los delitos consignados en esta Ley siguen siendo el fraude y la falsificación de documentos oficiales, dejándose al Derecho Penal Común al tipificación y la pena.”¹⁰¹

De este modo, se hace una distinción entre la regulación Penal y Fiscal, apartando al Derecho Fiscal la regulación de los impuestos.

Ley de Justicia Fiscal 1937

“El primero de enero de 1937, entró en vigor la Ley de Justicia Fiscal y con ella inician las actividades del entonces Tribunal Fiscal de la Federación. Conforme a lo dispuesto por esta Ley, el tribunal estaba integrado por 15 magistrados que podían actuar en Pleno o a través de cinco Salas; las cuales estaban formadas por tres magistrados cada una. La competencia que les asignó el Legislador era en materia estrictamente fiscal, conociendo de las controversias que se suscitaban de actos o resoluciones emitidas por autoridades fiscales”¹⁰²

¹⁰⁰ Ob. Cit., Sánchez Vega Alejandro, Pags 70 -71

¹⁰¹ Ob. Cit. Sánchez Vega Alejandro, Pag. 72

¹⁰² <http://www.tff.gob.mx/index.php/el-tribunal/quienes-somos/historia>

Ley de Justicia Fiscal 1938

“Un año después de haber entrado en vigor la Ley de Justicia Fiscal, fue derogada por el Código Fiscal de la Federación de 1938, conservando igual competencia para el Tribunal, misma que a través de leyes especiales se fue ampliando

De igual manera, la competencia del Tribunal también se amplía al conocer la legalidad de los requerimientos de pago realizados por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público; exigir fianzas otorgadas a favor del Gobierno Federal;...”¹⁰³

En referencia a estos antecedentes, observamos que el Código Fiscal ha tenido como base la impartición de justicia, además de que se ha complementado con disposiciones de carácter general en esta materia, pues además de contener un apartado de carácter procesal, también se designó a una autoridad la cual conocer sobre la legalidad de actos jurídicos en relación a las contribuciones.

Puede observarse que estas leyes se crearon con la finalidad de obtener un mayor control sobre las obligaciones del contribuyente, además de que servían como base para que este ejerciera sus derechos o se le exigieran los respectivos cumplimientos.

Código Fiscal de la Federación 1983

“Es en 1983 cuando se expide un nuevo Código Fiscal, conservando básicamente las normas procesales...”¹⁰⁴

“El día primero de enero de 1983 entró en vigor el Código Fiscal de la Federación que nos rige actualmente, el cual contiene las infracciones y multas aplicables, así como los delitos fiscales y sus sanciones.”¹⁰⁵

Así lo anterior, finalmente en este año se expide el sustento legal en materia de contribuciones de nuestro país, la cual a lo largo de su existencia ha tenido reformas significativas las cuales repercuten en la organización del sistema de contribuciones.

¹⁰³ <http://www.tff.gob.mx/index.php/el-tribunal/quienes-somos/historia>

¹⁰⁴ <http://www.tff.gob.mx/index.php/el-tribunal/quienes-somos/historia>

¹⁰⁵ Ob. Cit, Sánchez Vega Alejandro, . Pag. 76

Código Fiscal de la Federación 2004

Aunado a lo anterior, y en razón de la introducción de medios electrónicos en materia fiscal, es importante destacar en mi trabajo de investigación que en el año 2004, se publicó en el Diario oficial de la federación el decreto por el que se adiciona al Código Fiscal de la Federación el Título I, con un Capítulo Segundo, el cual se denominó “De los Medios Electrónicos”, dentro del cual aparecen instrumentos con uso digital como la firma electrónica avanzada, certificados y sellos digitales para presentar documentación ante la autoridad u organismos fiscales. Esto es así ya que como se ha observado a lo largo de este capítulo el Derecho es cambiante y por tanto ha necesitado implementar en sus actos jurídicos lo que dentro de la cotidianeidad de la sociedad exige conocer.

2.3 ¿CÓMO SE APLICAN LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS EN MATERIA FISCAL?

Como se ha venido observando los medios electrónicos son indispensables para el procesamiento de información y automatizar los datos de uno a otro equipo a través de redes como el proceso en computadoras, sin embargo estas herramientas tecnológicas son mayormente utilizadas por autoridad fiscal encargada de la percepción de contribuciones en nuestro país para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales, de tal modo que es importante aludir a la aplicación de estos instrumentos en materia fiscal.

2.3.1 FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA

Ahora bien, de la generalidad de los medios electrónicos se desprende el uso de la Firma Electrónica Avanzada la cual tiene características de almacenamiento de información así como de transmisión de datos, mismos que hoy en día requieren ser sistematizados por la gran carga de trabajo que llevan las personas que la utilizan, además de fungir como un reemplazo a la firma autógrafa.

Para entender qué efectos tiene una firma, se cita el concepto de Firma:

“Signo o escritura manuscrita, normalmente formada por nombre, apellidos y rúbrica, que una persona pone al pie de un escrito o de un documento para identificarse, autorizar el documento, expresar que aprueba su contenido, etc.”¹⁰⁶

Como puede observarse la firma cumple con el objetivo de dar fiabilidad a los escritos o documentación que emite una persona, misma que se reproduce en papel, además de que le da plena validez a la información del sujeto.

En este orden de ideas, en cuanto a lo que se refiere a la Firma Electrónica Avanzada, la misma será insertada por medios electrónicos, los datos deberán ser procesados a través de estas herramientas y transferirán la información de una persona, con la diferencia de que ya no será necesario el uso de papel para emitir documentos fiables, al respecto y para ampliar esta acepción se cita lo siguiente:

“Se entiende por FIEL, los datos adjuntos a un mensaje electrónico que permiten cifrar información para que sea enviada de forma íntegra y segura por medio de internet.”

La FIEL permite asegurar la identidad del firmante y la integridad (no modificación posterior) del mensaje original. Este sistema funciona gracias a la criptografía de clave pública, es decir, por medio de la encriptación basada en el uso de un par de llaves (pública y privada) que cumplen lo siguiente:

- *Lo que es cifrado con una llave solo se puede descifrar con la otra y viceversa*
- *La llave privada solo es conocida por el usuario, y no se comparte.*
- *La llave pública se comparte con todos aquellos que quieran comunicarse de forma segura con el propietario de la llave privada.*

La FIEL se genera mediante una función resumen o huella digital del mensaje. Este resumen o huella digital se cifra con la llave privada, y el resultado es lo que se denomina firma electrónica, misma que se adjunta al mensaje original.

Se podrá comprobar que el mensaje no fue modificado desde su creación porque es posible generar el mismo resumen o la misma huella digital aplicando la misma función de resumen al mensaje. Además, se podrá comprobar la autoría descifrando la FIEL con la llave pública del firmante, lo que dará como resultado, de nuevo, el resumen o la huella digital del mensaje. Si los resúmenes o huellas

¹⁰⁶ <http://lema.rae.es>

digitales son iguales (mensaje y firma electrónica), se comprobará que el mensaje no ha sido alterado y que el firmante es quien dice ser. Por lo anterior, la firma electrónica tiene las siguientes características:

- *Es única por documento y por signatario*
- *No se puede negar la autoría*
- *Es infalsificable*
- *No puede transferirse a otro documento.”¹⁰⁷*

En razón de lo anterior, se puede concluir que la función de la firma electrónica es la de identificar la autoría de la información del usuario, a través del remplazo de la firma autógrafa por el de huellas digitales la cual brinda aún más certeza de los documentos que emite una persona.

2.3.2 CLAVE DE IDENTIFICACIÓN ELECTRÓNICA CONFIDENCIAL

Ahora bien, como se ha observado hasta el momento los medios electrónicos tienen la función de dar más convicción a la información que se transfiere y almacena, de tal manera que además de existir la Firma Electrónica Avanzada como llave de acceso, existen otra manera de hacer más seguro el uso de datos del sujeto, que en materia de contribuciones es común su uso.

“En materia fiscal, es utilizada por la autoridad encargada de la obtención de contribuciones (el Servicio de Administración Tributaria) para identificar al contribuyente en cuanto a su información confidencial, es personal e intransferible.

La CIEC es un mecanismo de acceso, formado por su RFC y una contraseña elegida por usted mismo; se utiliza para el acceso a diversas aplicaciones y servicios que brinda el SAT a través de su portal de Internet como: portal privado del contribuyente, declaraciones y pagos, declaraciones informativas, envío de declaraciones anuales, corrección de datos, envío de solicitudes y descarga de Certificados de Sello Digital para Comprobantes Fiscales Digitales, entre otros.

¹⁰⁷ Francisco Macías Valadez Treviño Medios Electrónicos en Materia Fiscal,, Edit. Deloitte, Segunda Edición, México 2009, Pág. 9

Esta clave es una especie de password o contraseña, donde el nombre de usuario es el RFC. Como una contraseña bancaria, los especialistas recomiendan cambiarla o reforzarla con frecuencia por cuestiones de seguridad.”¹⁰⁸

En razón de lo anterior, aunado al uso de esta herramienta para el cumplimiento de tributos, esta es una clave la cual se tramita electrónicamente para cumplir con los efectos de una contraseña, que da aún más certeza al usuario ya que el mismo la fórmula, delegando total validez para acceder a los servicios, que en este caso, brinda el Servicio de la Administración Tributaria en el cumplimiento de obligaciones fiscales. Su práctica es más común en este ámbito.

2.3.3 SELLO DIGITAL

En continuidad a este análisis es momento de aludir a una herramienta electrónica más la cual para efectos del procesamiento de información confidencial de una persona, colabora en cuanto a la seguridad de los datos que emite.

En tanto, se cita la definición de este instrumento:

“ El sello digital son una serie de datos físicamente en una cadena de caracteres, que están asociados al emisor de la factura y a los datos de la misma, pero con más elementos de seguridad, que permiten saber si los datos de una factura fueron alterados.”

Básicamente esta herramienta alude a identificar la confiabilidad del documento que se emite, ya que es el resultado de elementos electrónicos que brindan seguridad a un comprobante.

De esta manera este objeto es comúnmente utilizado en materia de contribuciones para la emisión de facturas electrónicas, al respecto el Servicio de la Administración Tributaria hace alusión a lo siguiente:

¹⁰⁸ <http://eleconomista.com.mx>

“¿Qué es un Certificado de Sello Digital?”

Un certificado de sello digital, es un documento electrónico mediante el cual una autoridad de certificación (SAT) garantiza la vinculación entre la identidad de un sujeto o entidad y su clave pública.

¿Para qué sirve el Certificado de Sello Digital?

Los certificados de sello digital son expedidos por el SAT, y para un propósito específico: firmar digitalmente las facturaselectrónicas.

Por medio de ellos, el contribuyente podrá sellar electrónicamente la cadena original de las facturas electrónicas que emita; así se garantiza el origen de la misma, la unicidad y las demás características que se heredan de los certificados de firma electrónica avanzada (integridad, no repudio y autenticidad).

El contribuyente podrá optar por utilizar un sello digital para toda su operación (matriz y sucursales) o tramitar uno para cada una de las sucursales, establecimientos o locales, donde emita facturas electrónicas.”¹⁰⁹

En razón a lo anterior, puede resaltarse que el sello digital es la acción de sellar electrónicamente la vinculación de la identidad de quien lo emite y su clave, garantizando la validez del acto que realiza. Este instrumento es utilizado actualmente por el Servicio de la Administración tributaria para que el contribuyente pueda emitir las facturas electrónicas, rubro que se dará su concepto y será analizado en el capítulo cuarto de esta investigación en base al uso de medios electrónicos en materia fiscal.

2.3.4 CERTIFICADO DIGITAL

Para efectos de este punto se alude a su definición:

“Un certificado digital es un documento electrónico que asocia una clave pública con la identidad de su propietario, mediante el cual se puede identificar al contribuyente en forma electrónica. Con este certificado el contribuyente podrá intercambiar documentos (declaraciones, dictámenes, facturas electrónicas, etc.), de forma más fácil y segura”

¹⁰⁹ <http://www.sat.gob.mx>

Básicamente este instrumento cuenta con las mismas características que el sello digital.

En efecto, los sellos digitales son certificados que dan certeza a un documento, además es indispensable aludir a que estos instrumentos tienen la tarea de identificar al usuario a través de medios electrónicos, de manera que al ingresar con su clave privada en el portal donde se brinde este servicio, el sujeto podrá acceder para transferir información y datos.

De igual manera este instrumento es utilizado por la autoridad recaudadora de tributos en México (Servicio de la Administración Tributaria), y al hacer mención que el usuario puede hacer transferencia de información, se refiere a que puede realizar declaraciones de contribuciones, facturas electrónicas, entre otros mecanismos que expedirán un Certificado Digital como resultado del acto que realizó.

2.3.5 COMPROBANTES DIGITALES

“El CFD se define 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.

El CFD facilita la administración de las empresas, ya que podrían ahorrarse hasta 80% en los costos de su operación y hacer más eficientes los servicios prestados.”¹¹⁰

En razón de lo anterior, el comprobante fiscal digital cuenta con garantía de seguridad jurídica para el emisor de cualquier documento digital, sin embargo estos comprobantes como bien se cita, son la forma eficaz de erradicar con el trabajo duro de una empresa en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, aunado a que las personas físicas también son susceptibles de utilizar este medio. En si es un documento que tiene efectos de “recibo” de haber realizado un acto jurídico ante la autoridad.

¹¹⁰ Ob Cit. Francisco Macías Valadez Treviño Pag. 98

2.3.6 FUNDAMENTO LEGAL

Dentro del ámbito jurídico, los medios electrónicos se han establecido con gran ímpetu, especialmente en el Derecho Fiscal al poderse aplicar en la recaudación de contribuciones, teniendo plena validez jurídica al fundamentarse dentro de la Ley, siendo así en el Artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación, el cual contiene que el uso de los instrumentos que se citaron con anterioridad son autorizados por la Autoridad Tributaria; a la letra el artículo dice:

“Artículo 17-D.- Cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, éstos deberán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor, salvo los casos que establezcan una regla diferente. Las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general, podrán autorizar el uso de otras firmas electrónicas.

Para los efectos mencionados en el párrafo anterior, se deberá contar con un certificado que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de una firma electrónica avanzada, expedido por el Servicio de Administración Tributaria cuando se trate de personas morales y de los sellos digitales previstos en el artículo 29 de este Código, y por un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México cuando se trate de personas físicas.”

...

En los documentos digitales, una firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente sustituirá a la firma autógrafa del firmante, garantizará la integridad del documento y producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

En los documentos digitales, una firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente sustituirá a la firma autógrafa del firmante, garantizará la integridad del documento y producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.”¹¹¹

¹¹¹ Código Fiscal de la Federación 2015

En general, este apartado alude a los medios electrónicos que son utilizados en materia Fiscal, mismos que en el Capítulo cuarto serán analizados.

CAPÍTULO TERCERO

MARCO LEGAL DE LAS CONTRIBUCIONES Y MEDIOS ELECTRÓNICOS

Es importante dentro de mi investigación avocar sobre la legislación competente en materia Fiscal y medios electrónicos, además de hacer hincapié en la normatividad relacionada con el uso de los mismos, del cual dicho análisis se desprende en este capítulo

3.1 ARTÍCULO 31 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Como ya observamos el Derecho Fiscal es de interés general para nuestra legislación, pues es así como garantizamos la regulación la acción del Fisco ante el cobro de las contribuciones ya que así el Estado se compromete a cumplir con los objetivos planteados en su administración como es proporcionar servicios a sus gobernados indispensables para su subsistencia.

Servicios básicos como alumbrado público, agua potable, pavimentación de calles, seguridad pública, entre otras tantas que son de uso común y benefician a todos los que vivimos en este país.

Pero es claro que el Estado no puede cumplir con estas tareas sin recursos económicos suficientes, los cuales se hace llegar a través de las contribuciones que se cobran respectivamente a cada gobernado en distintos ámbitos que corresponda cobrar.

Por tanto, si estos recursos económicos que son administrados para el bien común de los que vivimos en México, esto quiere decir que a todos los mexicanos nos recae una obligación la cual se establece en nuestra carta magna y que a la letra dice:

“ARTICULO 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del distrito federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”¹¹²

El párrafo anterior nos hace referencia a la obligación que como miembros de este país adquirimos. Estas obligaciones tienen la finalidad de solventar el gasto público a través de medios económicos efectivos en sus tres ámbitos, federal, estatal y municipal, no habiendo excepción pero sí previendo que estas obligaciones sean proporcionales y equitativas.

Primeramente podemos observar que este artículo es el fundamento constitucional de la ley reglamentaria del Derecho Fiscal siendo así el Código Fiscal de la Federación, disposición normativa que establece los preceptos jurídicos a los que serán sujetos gobernados en materia de contribuciones.

El cobro de los tributos o contribuciones es, en última instancia, un acto de soberanía del Estado, regulado y limitado por la Ley. En consecuencia, la integración del Derecho Fiscal al Derecho Público resulta un postulado evidente.

En este apartado, con relación al artículo constitucional citado, podemos determinar que el Derecho Fiscal es parte del Derecho Público, ya que el establecimiento del cobro y administración de contribuciones está ligada en cierto modo a la Administración Pública la cual es objeto de estudio del Derecho Administrativo.

Así pues, la finalidad que contempla el Derecho Fiscal es ejercer sobre el Físico una regulación en su actividad, y por tanto referimos que el Fisco es un ente designado por el Estado que realiza la labor de ejercer sobre los contribuyentes el cobro de los impuestos determinados, tarea que favorece a la Administración Pública para allegarse de recursos económicos.

Finalmente, estos entes son plenamente sujetos de Derecho Público, y con ello el Derecho Fiscal, podemos relacionarlo indiscutiblemente de ser una rama del Derecho

¹¹² Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

Público, además de que deriva de las facultades del Legislador sobre los soberanos y que para ello se regula dentro de la Constitución Política Mexicana.

3.2 LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

En base a esta Ley, refiere una organización sobre los ingresos del país, los cuales provienen de los conceptos que alude en su Artículo 1° es decir los impuestos, derechos, contribuciones, aportaciones de seguridad social, entre otros conceptos los cuales estimulan al gasto público del país, ejercicio que se realiza través de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

También dentro de esta ley otorga facultades a entidades como el Banco de México para ejercerlas como ente financiero, ya que como anteriormente vimos, el Derecho Financiero juega un papel importante para la organización de recursos económicos del país.

Por otro lado, también se alude a los estímulos y beneficios fiscales, actos que anteceden a la actividad que regula el Código Fiscal de la Federación.

3.3 ARTÍCULOS 73 FRACCIÓN VII Y 74 FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL.

Dentro de la fracción IV del Artículo 31 Constitucional se establece que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, entre otros de la Federación, según dispongan las leyes.

En tanto que los artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV de la citada disposición establecen:

“ARTÍCULO 73. El congreso tiene facultad:

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

ARTÍCULO 74. Son facultades exclusivas de la cámara de diputados:

IV. Aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del proyecto enviado por el

ejecutivo federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes presupuestos de egresos.”

“Los citados artículos estipulan como atribución del Congreso de la Unión imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, siendo labor de la Cámara de Diputados el examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo.”¹¹³

Está claro que el poder legislativo impone conceptos de cumplimiento a las cuales transforma en contribuciones, el trabajo del Fisco es exigir a los particulares en favor del Estado estos impuestos, estas disposiciones llegan al particular en forma de obligaciones, teniendo así al sujeto pasivo dentro de la personalidad de CONTRIBUYENTE. En concreto, para conjugar la relación jurídica-tributaria, es menester que las cámaras de legisladores clasifique y contemple cuales son las contribuciones a las cuales estará sujeto el contribuyente las cuales son necesarias para enriquecer el gasto público a cumplir, denominando a este deber la obligación se estipula a los mexicanos en materia fiscal estipulada dentro de la Constitución.

3.4 RESOLUCIÓN DE MISCELÁNEA FISCAL

En cuanto a este instrumento legal, se destaca su aplicación general, que con fundamento en los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

“ARTÍCULO 16.- corresponde originalmente a los titulares de las secretarías de estado el trámite y resolución de los asuntos de su competencia, pero para la mejor organización del trabajo podrán delegar en los funcionarios a que se refiere el artículo 14 de esta ley, cualesquiera de sus facultades, excepto aquéllas

¹¹³ Ob. Cit, Sánchez Vega Alejandro pág. 30

que por disposición de ley o del reglamento interior respectivo, deban ser ejercidas precisamente por dichos titulares.”

Su aplicación es de carácter federal ya que el mismo artículo exige su publicación en el Diario Oficial de la Federación:

“ARTÍCULO 16.-...Los acuerdos por los cuales se deleguen facultades o se adscriban unidades administrativas se publicarán en el Diario Oficial de la Federación.”¹¹⁴

La finalidad de este instrumento es mejorar la organización de las funciones de las dependencias a cargo de las secretarías, en este caso, corresponde al Servicio de la Administración Tributaria emitir estas resoluciones, esto es así ya que dentro del artículo 31 de la Ley citada a inicio, se delegan las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual en general a través de su dependencia desconcentrada Servicio de la Administración Tributaria, se encarga de coordinar el sistema federal de contribuciones.

3.5 ARTÍCULO 2º DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

De los diversos artículos de la Carta Magna que hice mención con anterioridad, se desprende el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación el cual se concatena con la función del sistema de contribuciones de nuestro país, ya que se hace una clasificación de los conceptos que derivan los ingresos que otorga el contribuyente:

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

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

¹¹⁴ Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

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

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

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.¹¹⁵

De esta manera se detalla sobre los conceptos de ingreso que tiene el Estado, el cual ejerce sobre los particulares.

3.6 LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Con referencia a este apartado de la Legislación Fiscal de nuestro país, se alude principalmente en la regulación de los medios electrónicos que para efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales se utilizan, esto es así ya que dentro de este capítulo se hace referencia acerca de la Firma Electrónica Avanzada, Certificados Digitales, y la Facturación Electrónica, la cual recientemente se hizo una reforma en enero de 2014, generalizando el uso de esta herramienta.

¹¹⁵ Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

Como es de suponerse estos instrumentos son usados por la autoridad para hacer eficaz y ágil su desempeño, sin embargo la implementación para los particulares genera una problemática en el momento de convertirse en usuarios de las páginas web que maneja la autoridad o de los peligros que pueden presentarse cuando los proveedores de herramientas electrónicas hacen uso de la información del contribuyente. En general estas situaciones generan el objetivo de esta investigación que en el capítulo continuo analizare.

3.7 REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

En palabras del autor Rafael de Pina Vara en su diccionario de Derecho, un reglamento se refiere a lo siguiente:

“Conjunto de normas obligatorias de carácter general emanadas del Poder Ejecutivo, dictadas para el cumplimiento de los fines atribuidos a la administración pública”

Dentro de la obra del referido autor cita a Royo Villanova y Moreau, que en base a definir un reglamento respectivamente dicen:

“... “normas jurídicas de carácter general dictadas por la administración para el cumplimiento de sus fines.”

“... el reglamento es una regla obligatoria impuesta por una autoridad pública que no es el parlamento”

De lo anterior podemos decir que el Reglamento del Código fiscal de la Federación contribuye a fortalecer las disposiciones dentro de la Ley Fiscal, sin embargo para aclarar su finalidad cito lo siguiente:

“... la vía reglamentaria no puede utilizarse ni para reformar, ni para modificar las leyes y menos para dictar normas en contradicción con ellas.”

“... la actividad reglamentaria no es legislativa, sino administrativa.”¹¹⁶

¹¹⁶ Ob. Cit., Rafael de Pina Vara, Págs. 436 y 437

Así mismo y de tal manera referimos que las disposiciones del reglamento fiscal aluden a actos administrativos y si bien, para efectos de esta investigación cabe mencionar que este ordenamiento establece lo conducente a actos ante autoridades fiscales tales como obligar a presentar trámites ante el Servicio de la Administración Tributaria, donde en su artículo 2º menciona lo siguiente:

Artículo 2.- La obligación de presentar solicitudes, declaraciones y avisos ante las Autoridades Fiscales se llevará a cabo en los términos de las disposiciones fiscales aplicables y, en su caso, conforme a los procedimientos que se establezcan en este Reglamento y en las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.¹¹⁷

De tal forma que esta disposición apunta a establecer criterios de carácter administrativo para sustentar las actividades del Servicio de la Administración Tributaria en materia de cumplimiento de obligaciones.

3.8 LEY DEL SERVICIO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En el artículo 1º de esta Ley, queda enmarcada la naturaleza fiscal como autoridad de esta dependencia:

“ARTÍCULO 1o. El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley.”

“ARTÍCULO 2o. El Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de

¹¹⁷ Reglamento del Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.”¹¹⁸

De lo anterior podemos destacar que como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se encarga de vigilar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones o con las disposiciones que para tales efectos se crean. En razón de lo anterior, decimos que el Servicio de la Administración Tributaria es la autoridad fiscal, el Fisco o el sujeto activo de la relación jurídico-contributiva.

De tal manera que dentro de sus facultades también está la de proporcionar las herramientas necesarias para el cumplimiento de tributos, sin embargo esta deber ser proporcional y equitativa con el único fin de generar ingresos al gasto público.

Para el ejercicio de sus actividades en materia de tributos se encuentran los siguientes dentro del artículo 7º:

“ARTÍCULO 7o. El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;

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

XIV. Diseñar, administrar y operar la base de datos para el sistema de información fiscal y aduanera, proporcionando a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los datos estadísticos suficientes que permitan elaborar de manera completa los informes que en materia de recaudación federal y fiscalización debe rendir el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión.”¹¹⁹

¹¹⁸ Ley del Servicio de Administración Tributaria, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

¹¹⁹ Ley del Servicio de Administración Tributaria, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/93.pdf>

En general, las fracciones citadas estiman las facultades de la autoridades en base a la recaudación de tributos, con relación también a los medios electrónicos de los que se hacen uso, además se resalta que las herramientas para llevar a cabo esta tarea son diseñadas por la misma autoridad.

Como puede observarse la actividad de la autoridad fiscal, además de recaudar y administrar las contribuciones, también es la de crear herramientas “eficaces” para este cumplimiento.

El artículo 19° de la Ley del Servicio de la Administración Tributaria, menciona lo siguiente:

“ARTÍCULO 19. El Servicio de Administración Tributaria podrá contar con instancias de consulta y comités especializados que le permitan mantener una vinculación efectiva y permanente con los contribuyentes y especialistas interesados en su operación y funcionamiento.

Las instancias y comités que se constituyan tendrán como objetivo primordial coadyuvar en el mejoramiento de la administración tributaria y la aplicación de la legislación fiscal y aduanera, así como la difusión de la información y orientación necesarias que permita crear una auténtica conciencia tributaria entre la sociedad. “¹²⁰

Es importante hacer mención sobre la cultura contributiva que debe prevalecer ante la implementación de cualquier herramienta para agilizar la recaudación de contribuciones, así pues, la autoridad fiscal debe fomentar el ejercicio de tributar para el beneficio de la sociedad mexicana.

Ahora bien, siguiendo sobre la línea del trabajo que realiza el Servicio de la Administración Tributaria dentro del artículo 21 de la presente Ley se cita lo siguiente:

“ARTÍCULO 21. Anualmente, el Servicio de Administración Tributaria deberá elaborar y hacer público un programa de mejora continua que establezca metas específicas sobre los siguientes aspectos:

¹²⁰ Ley del Servicio de Administración Tributaria, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/93.pdf>

VI. Aumento estimado del número de contribuyentes en el Registro Federal de Contribuyentes y aumento esperado en la recaudación por este concepto;

VIII. Simplificación administrativa y reducción de los costos de cumplimiento al contribuyente y el aumento en la recaudación esperada por este concepto;

XI. Mejorar la promoción de los servicios e información que el público puede hacer a través de la red computacional y telefónica.”¹²¹

Dentro de los programas de mejoramiento del órgano se puede destacar que al existir un mayor número de contribuyentes se obtendrá un mayor crecimiento en la recaudación, para tales efectos es necesario instruir al padrón sobre los beneficios en sus cumplimientos.

Sin embargo en la última fracción se citó sobre la información al público a través de la red computacional. Dentro de la realidad en nuestro sistema tributario encontramos que varios sectores a los que van dirigidos estos medios no cuentan con acceso a estas herramientas por lo cual, podría llegar a descartarse en cierta medida esta implementación.

Fijar los parámetros de los contribuyentes a quienes van dirigidos estos instrumentos satisfacen en su totalidad las necesidades del sistema.

De lo anterior se destaca que el uso de medios electrónicos se ha hecho presente en el manejo de información de contribuciones pero sobre todo en la cultura contributiva la cual es indispensable que surja a partir del trabajo de la autoridad, sin embargo en el siguiente apartado, se observa la creación de una Ley de carácter federal con respecto al uso de tecnología.

3.9 LEY DE FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA

En el artículo 1° de esta Legislación se manifiesta lo siguiente:

“ARTÍCULO 1. La presente Ley es de orden e interés público y tiene por objeto regular:

¹²¹ Ley del Servicio de Administración Tributaria, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/93.pdf>

III. La homologación de la firma electrónica avanzada con las firmas electrónicas avanzadas reguladas por otros ordenamientos legales, en los términos establecidos en esta Ley”¹²².

En razón de lo anterior es claro que esta Ley regulará la semejanza de la firma digital a la autógrafa, sin embargo para efectos de esta investigación refiere a lo establecido en el artículo 4°:

“ARTÍCULO 4. Las disposiciones de esta Ley no serán aplicables a los actos en que no sea factible el uso de la firma electrónica avanzada por disposición de ley o aquéllos en que exista previo dictamen de la Secretaría. Tampoco serán aplicables a las materias fiscal, aduanera y financiera.”

En la cita anterior se hace mención que las disposiciones de esta Ley no serán aplicables a la materia fiscal, sin embargo, el Servicio de la Administración Tributaria en el artículo 5° hace su participación:

“ARTÍCULO 5. ...

La Secretaría, la Secretaría de Economía y el Servicio de Administración Tributaria dictarán, de manera conjunta, las disposiciones generales para el adecuado cumplimiento de esta Ley, mismas que deberán publicarse en el Diario Oficial de la Federación.”¹²³

Por tal motivo compete al Servicio de la Administración Tributaria también el uso de esta Ley, además que dentro de sus herramientas de control interno utiliza una firma electrónica la cual denota que sus efectos son totalmente distintos, además de que no se regula por una legislación sobre esta materia.

Ahora bien dentro de la citada Ley se alude a conceptos sobre los que se basa esta investigación dentro del artículo 2°:

“ARTÍCULO 2. Para los efectos de la presente Ley se entenderá por:

¹²² Ley de Firma Electrónica Avanzada, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/93.pdf>

¹²³ Ley de Firma Electrónica Avanzada, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/93.pdf>

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

*XVI. Medios Electrónicos: los dispositivos tecnológicos para el procesamiento, impresión, despliegue, conservación y, en su caso, modificación de información;*¹²⁴

Como se observa, los medios electrónicos son indispensables para la identificación o modificación de datos a través de tecnologías de información con un sustento jurídico.

Podría ser la razón por la cual el SAT, dentro del control interno de recaudación de contribuciones se ayuda de estas herramientas fijando una herramienta que ayuda al desempeño de su trabajo, sin embargo se deja de lado que a quienes se dirigen estos instrumentos, comúnmente carecen de instrucción básica para el uso de computadoras o tecnologías, situación que haré mención en el capítulo siguiente.

¹²⁴ Ley de Firma Electrónica Avanzada, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/93.pdf>

CAPÍTULO CUARTO

LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS COMO FORMA DE CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES ESTABLECIDAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN A CARGO DE LOS CONTRIBUYENTES

4.1 MEDIOS ELECTRÓNICOS EN MATERIA FISCAL

A lo largo de esta investigación se ha resaltado cuales son los impactos de la implementación del Derecho con la Tecnología especialmente en el Derecho Fiscal, donde ha sido aún más notorio este avance, ampliándose la práctica y la regulación.

La incursión a la modernidad del sistema tributario nos encara a obstáculos que exigen una preparación sobre nuevas herramientas para el cumplimiento de obligaciones fiscales, haciendo que el Fisco y los contribuyentes se pongan al día.

Dentro de este contexto la Autoridad Fiscal ha emprendido un acelerado camino para implementar estos medios, mismos que benefician al contribuyente sintetizando su información fiscal, pudiendo ser también una solución innovadora y eficaz para la tarea del Fisco que es recaudar las contribuciones de todo el país, sin embargo resulta complicado que a través de un sistema manipulado por computadoras y medios electrónicos se recaude el mayor ingreso posible, pues entre los usuarios el uso de tecnología aún no se adapta.

De esta manera la autoridad pretende acelerar la práctica fiscal de los contribuyentes pero sin aun orientarlo, provocando que el desconocimiento de herramientas informáticas sea el parte aguas para confundirlo e inducirlo a no cumplir con sus obligaciones.

Los Medios Electrónicos en el Código Fiscal de la Federación

“Con la incorporación de los medios electrónicos en el derecho federal común para regular y controlar el Comercio Electrónico, las transacciones vía internet y la digitalización de la contabilidad, se consideró necesario aprovechar la tecnología para otorgar las ventajas que esta contiene para el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Fue así como el día 31 de diciembre de 2002, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la

Cámara de Diputados, aprobó el proyecto de Decreto por el que se reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, el cual adicionaba un Capítulo segundo denominado: " De los medios electrónicos" al título I " Disposiciones Generales" del Código Fiscal de la Federación.

En este decreto, el Ejecutivo Federal propone que, para una mejor administración tributaria se incorpore al ámbito fiscal, las nuevas tecnologías electrónicas que están siendo adoptadas en todo el mundo para realizar operaciones de carácter empresarial y agilizar las comunicaciones, con un ahorro considerable de recursos económicos, materiales y de tiempo."¹²⁵

En este orden de ideas, fue hasta el año 2004 que se publica en el Diario Oficial de la Federación la adición al Código Fiscal de la Federación de este capítulo, con disposiciones sobre el uso de medios electrónicos, que a través de su aplicación obliga a los contribuyentes a apegarse a estos lineamientos según sea el caso.

De tal forma se observa que en nuestro país aún no se encuentra preparado en su totalidad para utilizar estos medios en el ámbito fiscal, pues estos sistemas son sustraídos de la experiencia de países desarrollados que ya cuentan con la infraestructura y con alto conocimiento en tecnologías informáticas. Afortunadamente el legislador busca que a través del Fisco no se quede en el rezago, más sin en cambio no tendría caso introducir tecnología cuando no se ha dotado de suficiente orientación sobre ella.

"Así mismo, se consideró pertinente establecer mecanismos que permitan a los contribuyentes tener seguridad jurídica en el empleo de estos medios electrónicos en la presentación de declaraciones, pagos, avisos y expedición de comprobantes fiscales, entre otros. Por ello, se hizo conveniente regular lo relativo a la utilización de documentos digitales para efectos fiscales, tales como:

- *El uso de la firma electrónica avanzada en sustitución de la firma autógrafa y sus efectos jurídicos.*

...

- *Las facultades del Servicio de la Administración Tributaria (SAT) para actuar como órgano certificador de firmas electrónicas, así como los servicios que como órgano certificador de firmas electrónicas, así como los certificados que emita.*

¹²⁵ Medios Electrónicos en Materia Fiscal, Francisco Macías Valadez Treviño, Edit. Deloitte, Segunda Edición, México 2009

...

• *Establecer facilidades para apoyar a algunos contribuyentes para que puedan incorporarse al uso de medios electrónicos, como es el caso de los contribuyentes de menores ingresos quienes tendrán la opción de no utilizarlos o bien, podrán acudir a las áreas de asistencia al contribuyente, las cuales deberán proporcionar apoyo gratuito para la transmisión por internet de la presentación de declaraciones..*

Lo anterior, con la finalidad de que estas medidas sean aplicadas en forma progresiva para que los contribuyentes puedan adaptarse al uso de la nueva tecnología y cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales.”¹²⁶

De lo anterior, el empleo de medios electrónicos se avoca en el supuesto donde el contribuyente debe utilizar distintos instrumentos para cumplir con sus obligaciones.

Ahora bien, en base a estas nuevas herramientas ha sido necesario que la Suprema Corte de Justicia de la Nación se avoque a emitir jurisprudencia en relación al uso de estos medios electrónicos dentro de las contribuciones ya que si bien es cierto es menester que estos instrumentos contengan plena validez jurídica.

Coligado a que la Ley brinda un capítulo para su regulación, la interpretación de la suprema corte refiere lo siguiente en cuanto a su alcance jurídico, solo mencionar algunas jurisprudencias que destacan el cumplimiento de obligaciones fiscales:

<i>Tesis: 2a./J. 24/2008</i>	<i>Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta</i>	<i>Novena Época</i>	<i>170349 6 de 8</i>
<i>Segunda Sala</i>	<i>Tomo XXVII, Febrero de 2008</i>	<i>Pag. 530</i>	<i>Jurisprudencia(Administrativa)</i>

“DECLARACIÓN PRESENTADA A TRÁVES DE MEDIOS ELECTRÓNICOS Y ACUSE DE RECIBO CON SELLO DIGITAL. LA CONSTANCIA IMPRESA O SU COPIA SIMPLE SON APTAS PARA ACREDITAR LA APLICACIÓN DE LOS PRECEPTOS LEGALES EN QUE AQUÉLLA SE SUSTENTÓ.

¹²⁶ Ob. Cit. Francisco Macías Valadez Treviño Pags. 85 a 86

De acuerdo con el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes deben realizar pagos y presentar las declaraciones respectivas en documentos digitales a través de los medios electrónicos señalados por el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas generales y este último, conforme al artículo 17-E del propio ordenamiento, por la misma vía remitirá el acuse de recibo que contenga el sello digital, consistente en la cadena de caracteres generada por la autoridad, la cual permita autenticar su contenido. De esa forma, si para cumplir con las indicadas obligaciones fiscales, por disposición legal, debe hacerse uso de una interconexión de redes informáticas, a través de la cual el contribuyente y las autoridades fiscales se transmiten información directamente desde computadoras, prescindiendo de constancias impresas, para valorar la información obtenida de dicha red, o sus copias simples, no debe acudir a las reglas aplicables en cuanto al valor probatorio de documentos impresos, sino a la regulación específica prevista en el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles, conforme al cual debe atenderse preponderantemente a la fiabilidad del método en que haya sido generada, comunicada, recibida o archivada y, en su caso, si el contenido de la información relativa es atribuible a las personas obligadas y si está disponible para su ulterior consulta. Así, tratándose del cumplimiento de las obligaciones fiscales a través de medios electrónicos, el método por el cual se generan los documentos digitales está previsto en la ley y, además, el propio legislador y la autoridad administrativa, a través de reglas generales, han desarrollado la regulación que permite autenticar su autoría, de manera que su impresión o su copia simple son aptos para demostrar la aplicación de los preceptos legales que sirven de base a los diversos cálculos cuyo resultado se plasma en la declaración, siempre y cuando sea indudable que las correspondientes hipótesis normativas sustentan los resultados contenidos en ella.

CONTRADICCIÓN DE TESIS 261/2007-SS. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Civil del Séptimo Circuito. 13 de febrero de 2008. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Óscar F. Hernández Bautista.

Tesis de jurisprudencia 24/2008. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del trece de febrero de dos mil ocho.

Ejecutorias

CONTRADICCIÓN DE TESIS 261/2007-SS.¹²⁷

¹²⁷ <https://www.scjn.gob.mx/Paginas/Inicio.aspx>

En cuanto a la anterior jurisprudencia, se enlista lo relevante al procedimiento aplicable al cumplimiento de obligaciones el cual se realizará por medios electrónicos y tendrá valor probatorio por vía impresa o electrónica, de tal forma que el contribuyente tiene el respaldo de acreditar sus actos en papel, al igual que la autoridad está obligada a seguir utilizando este conducto para confirmar la información de las declaraciones, sin excusas de totalizar el uso de instrumentos informáticos.

Así mismo, otro ejemplo sobre el valor probatorio de estos medios se centra en la siguiente jurisprudencia:

<i>Tesis: VII.2o.C.5 A</i>	<i>Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta</i>	<i>Novena Época</i>	<i>180608 37 de 63</i>
<i>Tribunales Colegiados de Circuito</i>	<i>Tomo XX, Septiembre de 2004</i>	<i>Pag. 1790</i>	<i>Tesis Aislada(Administrativa)<u>Superada por contradicción</u></i>

“INTERÉS JURÍDICO DEL CONTRIBUYENTE. PARA ACREDITARLO EN EL AMPARO ES SUFICIENTE LA COPIA FOTOSTÁTICA SIMPLE DEL ACUSE DE RECIBO OBTENIDO DE LA RED DE INTERNET, AL CUMPLIRSE CON LAS OBLIGACIONES FISCALES A TRAVÉS DE ESA VÍA.

De lo dispuesto por el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, y de la regla número 2.14.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002, se concluye que al tener el contribuyente la posibilidad de rendir declaraciones vía internet, la copia fotostática simple del acuse de recibo obtenida mediante esa vía, es suficiente para acreditar si interés jurídico en el amparo promovido contra la inconstitucionalidad de los preceptos legales que regulan dicha materia, toda vez que la constancia de referencia es el único documento que puede obtener al realizar su pago de esa forma, siendo el contenido de la misma lo que interesa, pues al utilizarse los medios electrónicos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, la información relativa sólo puede enviarse a través de documentos digitales, entendiéndose por éstos, aquellos mensajes de datos que contienen información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios de dicha índole, ópticos o de cualquier otra tecnología y, por tanto, el único medio previsto para autentificar y acreditar que dichos documentos

fueron recibidos por la autoridad debida es el acuse de recibo enviado por la misma vía con el sello digital correspondiente, a través del cual se identifica a la dependencia que recibió el documento, sustituyendo a la firma autógrafa y produciendo los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos respectivos, teniendo el mismo valor probatorio, según lo establece la diversa regla general 2.16 de la resolución multicitada, el cual se materializa a través de la cadena de caracteres (conjunto de letras, números y símbolos) asignada por el banco o el Servicio de Administración Tributaria al presentarse las declaraciones o pagos, según se trate, a través de un documento digital. Por ende, ni aun su primera impresión podría refutarse como original, sino únicamente como una reproducción de la información proporcionada por el contribuyente en la dirección electrónica de las instituciones de crédito autorizadas, así como de los de identificación de la operación realizada a través de ese medio electrónico y mientras no sean objetadas por las autoridades hacendarias, no es posible, por razones de seguridad jurídica, poner en duda su autenticidad y contenido. Consecuentemente, se colige, que al existir regulación específica sobre la manera de cumplir con las obligaciones fiscales, no es válido aplicar las normas que rigen en materias de naturaleza diversa, en las cuales a las copias fotostáticas simples se les otorga el carácter de mero indicio, pues en la especie lo trascendente es demostrar que se presentó la declaración y se efectuó el pago por concepto del impuesto, lo cual se logra con la exhibición de la multicitada documental en la que aparecen los datos suficientes para identificar si se aplicaron o no los dispositivos legales reclamados.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL SÉPTIMO CIRCUITO.

Amparo en revisión 673/2003. Materiales Aceros Tucán, S.A. de C.V. 29 de abril de 2004. Mayoría de votos. Disidente y Ponente: Agustín Romero Montalvo. Secretaria: Maura Lidia Rodríguez Lagunes.

Nota: Esta tesis contendió en la contradicción 261/2007-SS resuelta por la Segunda Sala, de la que derivó la tesis 2a./J. 24/2008, que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVII, febrero de 2008, página 530, con el rubro: "DECLARACIÓN PRESENTADA A TRAVÉS DE MEDIOS ELECTRÓNICOS Y ACUSE DE RECIBO CON SELLO DIGITAL. LA CONSTANCIA IMPRESA O SU COPIA SIMPLE SON APTAS PARA ACREDITAR LA APLICACIÓN DE LOS PRECEPTOS LEGALES EN QUE AQUÉLLA SE SUSTENTÓ."

Ejecutoriascontradicción261/2007-SS

DECLARACIÓN PRESENTADA A TRAVÉS DE MEDIOS ELECTRÓNICOS Y ACUSE DE RECIBO CON SELLO

DIGITAL. LA CONSTANCIA IMPRESA O SU COPIA SIMPLE SON APTAS PARA ACREDITAR LA APLICACIÓN DE LOS PRECEPTOS LEGALES EN QUE AQUÉLLA SE SUSTENTÓ¹²⁸

Como puede observarse, el cumplimiento de obligaciones a través de estas herramientas no obliga al contribuyente a acreditar solo de forma electrónica su realización, pues si bien es complicado efectuar las obligaciones por este medio, probar su realización sería muy complejo.

Por otro lado, en continuidad a esta investigación se aludirá lo referente al artículo 17-D, a partir del cual se desprende la actividad electrónica dentro de la página de internet del SAT adhiriendo una lista de servicios que se encuentran disponibles para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones, entre los más destacados son los siguientes:

- *“Inscripción en el RFC*
- *Avisos relacionados con el RFC*
- *Devoluciones y compensaciones*
- *Firma electrónica*
- *Contraseña*
- *Factura electrónica*
- *Declaraciones, pagos y garantías*
- *Trámites para Padrones*
- *Trámites para grandes contribuyentes*
- *Aclaraciones, quejas, denuncias, reconocimientos y sugerencias*
- *Terceros autorizados que colaboran con el SAT*
- *Monederos electrónicos*
- *Solicitudes, avisos y documentos diversos*
- *Trámites preventivos de operaciones ilícitas*
- *Opinión y aclaración al cumplimiento de obligaciones fiscales*
- *Tramitación CURP ante RENAPO*
- *Exploración y extracción de hidrocarburos*

¹²⁸ <https://www.scjn.gob.mx/Paginas/Inicio.aspx>

- Documentos Digitales¹²⁹

De esto es evidente reconocer que al encontrarse estos servicios en una página de internet el uso de una computadora es necesario, dejando de lado el hecho que el usuario conozca sobre ellos, sin embargo su aplicación se limita a generalizar este cumplimiento en base a la Ley.

Aunado a lo anterior, a continuación se abordara el análisis sobre la firma electrónica y las herramientas que se desprenden de esta.

La Firma Electrónica

Para efectos de este análisis, es importante hacer hincapié en este instrumento el cual tiene un papel fundamental en esta implementación, ya que además su impacto en el cumplimiento de obligaciones, introduce la innovación para validar documentación electrónica a la que alude el Código Fiscal de la Federación, sin embargo con la reciente reforma en el año dos mil catorce, se ha dispuesto la obligatoriedad de la expedición de esta herramienta.

Al respecto se alude al Artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación del cual se desprende la obligación de presentar firma electrónica:

¹²⁹ <http://www.sat.gob.mx/Paginas/Inicio.aspx>

“ARTÍCULO 17-D. Cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, estos deberán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor, salvo los casos que establezcan una regla diferente. Las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general, podrán autorizar el uso de otras firmas electrónicas

...”¹³⁰

Al respecto, el contexto de este párrafo apunta a que la autoridad Fiscal tiene la potestad de utilizar medios electrónicos para exigir al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones.

Esto es así ya que el Servicio de la Administración Tributaria al respaldar su actividad a través del Código Fiscal Federal, puede disponer de las tecnologías necesarias para cumplir con su propósito; pero lo que ocurre en esta disposición es que no se analiza cómo repercute este implemento en los contribuyentes vulnerables o carentes de capacidad técnica de estos medios.

Principalmente el uso de esta herramienta es la clave para acceder a todos los medios electrónicos que contengan la información del causante.

“Es un medio para que la autoridad tenga la certeza de que quien está enviando el documento es el contribuyente específico. Por ello tiene que recabar determinada información para crear la firma electrónica avanzada (FIEL)”¹³¹

La firma electrónica funge como medio de identificación para dar certeza a la autoridad de que el contribuyente que está cumpliendo con sus obligaciones.

Ahora bien, este uso tendría sentido en base a que, si bien es cierto, en el Derecho es indispensable acreditar fehacientemente todo acto que se realiza, por eso la autoridad sustituye la validez de la firma autógrafa con una firma electrónica, la cual tiene mayor veracidad al aumentarse la información del contribuyente teniendo mejor control fiscal sobre él.

¹³⁰ Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

¹³¹ Código Fiscal de la Federación Comentado 2012, Ernesto Silva Juárez, Edit. PAC, Séptima Edición, México 2012

Por otro lado, es menester aludir a las características de la firma electrónica, siendo las siguientes:

“La Fiel permite asegurar la identidad del firmante y la integridad (no modificación posterior) del mensaje original. Este sistema funciona gracias a la criptografía de clave pública; es decir, por medio de la encriptación basada en el uso de un par de llaves (pública y privada).

La FIEL se genera mediante una función resumen o huella digital del mensaje. En este resumen o huella digital se cifra con la llave privada, y el resultado es lo que se denomina Firma Electrónica, misma que se adjunta al mensaje original.

Se podrá comprobar que el mensaje no fue modificado desde su creación porque es posible generar el mismo resumen o la misma huella digital aplicando la misma función de resumen al mensaje. Además, se podrá comprobar la autoría descifrando la FIEL con la llave pública del firmante, lo que dará como resultado, de nuevo, el resumen o la huella digital del mensaje. Si los resúmenes o huellas digitales son iguales (mensaje y firma electrónica), se comprobara que el mensaje no ha sido alterado y que el firmante es quien dice ser. Por lo anterior, la firma electrónica tiene las siguientes características:

- *Es única por documento y por signatario*
- *No se puede negar la autoría*
- *Es infalsificable*
- *No puede transferirse a otro documento.”¹³²*

De tal modo se observa que en general, las características de la Firma Electrónica se compone de claves que acreditan al usuario como el contribuyente obligado, pero brinda mayor seguridad que estas claves se compongan del uso de las huellas dactilares, registro de pupilas, fotografías, etc., mismos que en cierta manera hacen que el realizar el cumplimiento sea demorado y que la orientación no sea eficiente.

Sin duda con esta herramienta la identidad del contribuyente se valida dentro de los actos ante la Autoridad Fiscal eliminando la presentación constante de documentos en

¹³² Ob Cit. Francisco Javier Macías Valadez Treviño, Pag. 95

papel como acta de nacimiento, identificaciones oficiales, RFC, etc., dando paso a sintetizar la información del obligado.

En razón de lo anterior, se aprecia que en base a la generalidad de la Ley, todos los contribuyentes están obligados a tramitar la FIEL, y en base a esto se abre una interrogante, ¿Realmente todos los causantes saben utilizar este medio? Si bien estas tecnologías aún se encuentran fuera del alcance de muchos contribuyentes y sin embargo se le satura de nuevas tendencias de cumplimiento mismas que aún no conoce y de las cuales no podría aprender en poco tiempo orillándolo a desistir en realizar sus contribuciones. Posteriormente se hará alusión a la interrogante aquí planteada.

Haciendo un paréntesis, en otro orden de ideas, enfatizando a que la protección de datos es efectiva dentro de la Firma Electrónica, no consta regulada específicamente dentro de la Ley Fiscal, pues la información del contribuyente es susceptible de violarse a través de este instrumento dejando incierta la responsabilidad a quien recaiga, puede ser en el personal de la Autoridad que haga uso de esta información o de personas ajenas al Fisco que solo buscan un lucro con esto mismo, de tal manera que no se prevé una certeza que se vigile que esta información no sea robada o utilizada para otros fines.

Anticipadamente ha quedado claro que estas tecnologías cambian constantemente, haciendo que la Legislación Fiscal adecue las nuevas formas cumplimiento y de comprobación, haciendo de esta práctica un control que al respecto se cita el artículo 17-D del Código Fiscal Federal de donde se desprende esta intervención a través de medios electrónicos:

“ARTÍCULO 17-D.- ...

En los documentos digitales, una firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente sustituirá a la firma autógrafa del firmante, garantizará la integridad del documento y producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.”¹³³

De lo anterior, sobresale que la finalidad de la autenticidad de la firma electrónica es

¹³³ Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

que sustituye a la firma autógrafa y a pesar de ser electrónica e intangible acredita todo acto ante la autoridad fiscal, siendo un documento de uso digital.

Por tanto, es importante destacar la naturaleza jurídica de la finalidad de los trámites a través de medios electrónicos, desprendiéndose del artículo 8 del reglamento del Código Fiscal de la Federación lo concerniente a esta herramienta, misma que abre paso a “la certificación”:

“ARTÍCULO 8.- Para los efectos del artículo 17-H, fracción VII del Código, se entenderá por medio electrónico en que se contienen los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria, cualquier dispositivo de almacenamiento electrónico, óptico o de cualquier otra tecnología, donde dicho órgano desconcentrado conserve los certificados y su relación con las claves privadas de los mismos”.¹³⁴

Y al respecto, no se pierde de vista que este instrumento es un documento que emite una autoridad denominándose documento digital, aludiéndose en el Código Fiscal de la Federación como sigue:

“ARTÍCULO 17-D...

Se entiende por documento digital todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología”.¹³⁵

Entonces los documentos que deben ser digitales tendrán que efectuarse a través de medios electrónicos, ahora bien respecto a la validez jurídica de la documentación digital de la que se habla la certificación funge en la ley para los efectos que describe el multicitado artículo en comento:

“ARTÍCULO 17-D...

En los documentos digitales, una firma electrónica avanzada amparada por un

¹³⁴ Reglamento del Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

¹³⁵ Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

certificado vigente sustituirá a la firma autógrafa del firmante, garantizará la integridad del documento y producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.”¹³⁶

De lo anterior se apunta que el uso de firma electrónica en materia fiscal, es indispensable para que todo documento digital que se emita tenga certeza jurídica a través de un certificado digital, pues el contribuyente debe utilizar medios electrónicos para acreditar ser el obligado.

Sin embargo, ¿Existe seguridad para el contribuyente en el trámite de esta Firma?, es un hecho que el Fisco usa los medios electrónicos para facilitar su desempeño pero el contribuyente, principalmente las personas físicas, aun cuentan dificultad para realizar este trámite, debiendo asesorarse con terceros, incluso fuera de las instalaciones del SAT pues no siempre la orientación que se brinda satisface los intereses del usuario. Con estas deficiencias se pone en peligro la información fiscal, la cual pesar de que la Autoridad tenga medios de certificación, sobreviene un ajeno que puede actuar de mala fe con los datos del causante.

Sin duda, el fácil acceso a redes de internet donde se encuentran las páginas electrónicas del SAT es una vía donde aún no se brinda certeza jurídica, pues al ser publica el Fisco debe obtener información continuamente haciendo que su trabajo sea eficaz, pero se deja de lado que sujetos con fines contrarios a lo establecido en la Ley Fiscal lucran y sustraen datos, peligrando la integridad no solo de personas físicas, sino también por personas morales.

De lo anterior se ha desprendido la utilidad de la firma electrónica en el Derecho Fiscal. Ahora bien para efectos de ampliar el análisis de esta herramienta se indaga sobre un instrumento que reiteradamente se mencionó, el Certificado Digital.

Certificado Digital

Primeramente se cita lo referente al uso de certificado digital:

¹³⁶ Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

“Para que la Fiel sea válida, debe ser expedida junto con un certificado digital. Un certificado digital es un documento electrónico que asocia una clave pública con la identidad de su propietario, mediante el cual se puede identificar al contribuyente en forma electrónica. Con este certificado el contribuyente podrá intercambiar documentos (declaraciones, dictámenes, facturas electrónicas, etc.), de forma más fácil y segura.”¹³⁷

En base a lo anterior, se apunta a que el uso del certificado digital y firma electrónica son indispensables para que el contribuyente intercambie datos, información y documentos digitales con el Fisco tales como la expedición de facturas electrónicas o declaraciones siendo así una de las formas de cumplimiento de obligaciones fiscales. Sin embargo al fluir esta investigación se notara que la reforma a la Ley Fiscal del año 2014 incide en que la obtención de ambas herramientas es utilizada sin excepción.

Avocándonos al uso del certificado digital se alude a que es el resultado de la tramitación de la Firma Electrónica (FIEL), misma que valida el vínculo del contribuyente al emitir datos a través de medios electrónicos.

De este modo el certificado digital es una clave que identifica al contribuyente en el cumplimiento de obligaciones fiscales acreditando su personalidad a través de la Firma Electrónica.

En este orden de ideas, la Firma Electrónica es necesaria para emitir certificados digitales.

Como referencia se toma el procedimiento que actualmente se esgrime en la Autoridad Fiscal, donde se trasciende el uso de factura electrónica en todos los contribuyentes, que para hacer la comprobación de información se vale de la firma y el certificado electrónico, siendo ya obligatorio su uso.

Aludiendo a esto, la trascendencia de la factura electrónica a todos los contribuyentes, se condicione a través de fechas límite la tramitación de la FIEL, por lo que quien no contará con ella no podría emitir facturas, aunado a que este acto es una obligación fiscal la cual si bien es cierto debe cumplirse, pero tomando en cuenta que el objetivo es que todos cumplan

¹³⁷ Ob. Cit. Francisco Macías Valadez Treviño Pag 96

con la contribución, regulándose la implementación en base a las capacidades jurídicas, económicas y técnicas de los grupos vulnerables de causantes.

Esta condición acapara el uso de medios electrónicos para la tramitación de herramientas digitales, haciendo de lado las necesidades de los contribuyentes para quienes van dirigidos. La situación más común de desistir usar estos medios es la carencia de técnica para usar una computadora.

En tanto, el Código Fiscal Federal hace alusión del artículo 17-D donde se fundamenta la finalidad del Certificado Digital:

“ARTÍCULO 17-D.- ...

Para los efectos mencionados en el párrafo anterior, se deberá contar con un certificado que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de una firma electrónica avanzada, expedido por el Servicio de Administración Tributaria cuando se trate de personas morales y de los sellos digitales previstos en el artículo 29 de este Código, y por un prestador de servicios de certificación autorizado por el banco de México cuando se trate de personas físicas. El Banco de México publicará en el diario oficial de la Federación la denominación de los prestadores de los servicios mencionados que autorice y, en su caso, la revocación correspondiente”.¹³⁸

De tal modo este artículo ostenta que el uso del certificado respalda totalmente los actos del contribuyente ante la autoridad, sin embargo esta disposición también hace referencia a los prestadores de certificación que a pesar de estar autorizados para ejercer actividades truncan la naturaleza jurídica de la relación entre el Fisco y el Contribuyente pues si bien la finalidad de que la Autoridad Fiscal utilice medios electrónicos es para hacer más eficaz y mejorar su desempeño aunado a esto no es claro por qué se delegan facultades a terceros para emitir estos documentos digitales, fomentando nuevamente la incertidumbre en la información del causante.

Por otro lado, dentro de este aparatado también se mencionan los Sellos Digitales,

¹³⁸ Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

mismos que se analizaran a continuación

Sello Digital

Como se ha venido desglosando, dentro de la utilidad de medios electrónicos en materia fiscal se desprenden instrumentos que ayudan al control fiscal del cumplimiento de obligaciones, por tanto es menester aludir al sello digital

Con respecto a esto se cita la definición de Sello Digital:

“El sello digital es una serie de datos, físicamente es una cadena de caracteres, que están asociados al emisor de la factura y a los datos de la misma y permite saber si los datos de una factura fueron alterados o no”¹³⁹

En razón de lo anterior, el sello digital se asocia con la emisión de la factura para efectos de comprobación fiscal que principalmente funge como comprobante para prevenir la posible alteración de los mismos., así de este instrumento se desprende un breve análisis el cual sirve de base para considerar los efectos que tiene la facturación electrónica en el cumplimiento de obligaciones.

Para entender la función de este medio se cita el artículo 17-E del citado código, que fundamenta lo siguiente:

“ARTÍCULO 17-E. Cuando los contribuyentes remitan un documento digital a las autoridades fiscales, recibirán el acuse de recibo que contenga el sello digital. El sello digital es el mensaje electrónico que acredita que un documento digital fue recibido por la autoridad correspondiente y estará sujeto a la misma regulación aplicable al uso de una firma electrónica avanzada. En este caso, el sello digital identificara a la dependencia que recibió el documento y se presumirá, salvo prueba en contrario, que el documento digital fue recibido en la hora y fecha que se consignen en el acuse de recibo mencionado. El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios para que los contribuyentes puedan verificar la autenticidad de los acuses de recibo con

¹³⁹ Ob. Cit. Francisco Macías Valadez Treviño Pag 163

sello digital.”¹⁴⁰

De tal manera, este sello es resultado de tramitar el certificado que se realiza ante el Fisco, fungiendo como acuse de recibo de haber realizado el trámite y verificar la autenticidad de que el documento digital fue recibido por la Autoridad.

Por tanto estos procedimientos de acreditación al no unificarse fastidian al contribuyente ya que este considera que el cumplimiento no versa sobre la contribución, sino en poner candado tras candado en un acto que competiría a la autoridad cerciorar pues se presume “ya cuenta con la infraestructura” para realizar tales efectos, de esta manera el Fisco irrumpe el principio de comodidad pues torna difícil el cumplimiento los usuarios.

No basta que el Servicio de la Administración Tributaria haga alusión a una supuesta “seguridad electrónica” pues no la hay ni se regula específicamente pues como se observó anteriormente se incluye a terceros en la emisión de documentos digitales lo cual no garantiza que se cumpla con esta seguridad ni aun ejerciendo múltiples llaves que solo retrasan, dificultan y obstruyen el cumplimiento de la obligación.

Si bien no se entraña en estar contra la implementación de tecnología en materia de contribuciones pues su aplicación rescata del retroceso al sistema, lo que inconforma es que la acelerada concentración de estos medios no prevenga las necesidades vulnerables de los contribuyentes como sus capacidades económicas, técnicas y jurídicas para realizar trámites concernientes al cumplimiento de obligaciones.

Facturación Electrónica

Una vez analizadas las figuras de la Firma Electrónica, el Certificado y Sello Digital en base a su utilidad como herramientas de comprobación para actos ante el Fisco, a continuación se hará un enfoque en razón de LA FACTURACIÓN ELECTRÓNICA la cual se desprende de los medios antes citados.

Primeramente, se cita el fundamento legal que al respecto se regula en del Código Fiscal de la Federación sobre este medio electrónico:

¹⁴⁰ Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

“ARTICULO 29. Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquellas a las que les hubieren retenido contribuciones deberán solicitar el comprobante fiscal digital por internet respectivo.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior deberán cumplir con las obligaciones siguientes:

I. Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente.

II. Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales.

Los contribuyentes podrán optar por el uso de uno o más certificados de sellos digitales que se utilizaran exclusivamente para la expedición de los comprobantes fiscales mediante documentos digitales. El sello digital permitirá acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales por internet que expidan las personas físicas y morales, el cual queda sujeto a la regulación aplicable al uso de la firma electrónica avanzada.”¹⁴¹

En razón de la literalidad del artículo citado se hace hincapié en la redacción que toma el legislador para establecer lo anterior.

Primeramente se alude a que esta obligación se establece con la finalidad de que el contribuyente expida comprobantes fiscales por actividades o ingresos de los cuales favorezca al gasto público. Por tanto el Código Fiscal Federal incluye en su disposición un apartado sobre medios electrónicos creando en la práctica un sistema sobre esta índole que en general incluye a todos los causantes dando por hecho que este artículo no cuenta con

¹⁴¹ Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

excepciones, haciendo que este instrumento se aplique sin apartar condiciones especiales en los grupos vulnerables los cuales no deberían perderse de vista.

Lo que este artículo debería prever, es que no es necesario apartar a los contribuyentes para que observen de cerca la innovación de la llegada de estas tecnologías, sino que la Ley Fiscal les brinde una certeza sobre las capacidades que puedan ejercer para utilizar estas herramientas, pues dentro de los trámites de las obligaciones fiscales en su mayoría son manejados por la informática y medios computacionales.

Hoy en día, la facturación electrónica funge como una obligación fiscal pues si bien es cierto el Código autoriza al Fisco la expedición de esta para que se cumpla con una de las obligaciones de hacer, dándole la naturaleza jurídica a este deber pues de no proceder a obtenerla implicaría discordancia en la relación fiscal, sin embargo la autoridad considera que expedirla hace más ágil y eficaz la acreditación y comprobación del cumplimiento de obligaciones.

Como se dijo, varias situaciones se originan con el uso de la facturación electrónica, como aludir a que el contribuyente cuenta con opciones para el uso de certificados que le proporcionen elementos para expedir comprobantes fiscales. Sin embargo el legislador no infiere en la realidad social en la que aún se encuentran inmersas algunas personas físicas, las cuales se encuentran desprotegidos con la implementación de herramientas electrónicas pues solo el Fisco es quien tiene el beneficio para hacer más fácil y rápida la obtención de tributos, esto a costa de la imposición de un sistema de cumplimiento complicado y fastidioso, siendo la misma Ley quien respalda esta actividad a base de opciones que incluso el causante aun no puede comprender, quedando en un estado de desorientación y confundiéndose cada vez más con estas aplicaciones.

Con lo anterior queda claro la ofuscación que impera sobre la reforma implementada en el año 2014 específicamente en la Facturación Electrónica, pues si bien es cierto tanto el legislador como el fisco ejercen un mayor control sobre el contribuyente a través de los medios electrónicos, sin prever que al surgir esta coerción no se cumple con algunos de los principios del Derecho Fiscal pues solo se traduce en un temor fundado por la autoridad fiscal el cual crece con el uso de computadoras, sistemas operativos, internet, entre otros,

dando posteriormente desconfianza al contribuyente para realizar su cumplimiento orillándolo a recurrir a terceros que abusan de su desconocimiento y buscan enriquecerse de este rezago.

De tal manera que la facturación electrónica es un documento digital que funge como comprobación para amparar haber sido emitido por el SAT o un tercero autorizado, autenticando al contribuyente como el titular obligado. Esta situación complica la relación jurídica con la autoridad, y sin duda ¿El sujeto pasivo cuenta con la suficiente capacidad técnica para manipular estos equipos? Es claro que no, pues se contiene un lenguaje complicado, difícil de manejar ya que específicamente esta práctica tiene sistemas diseñados para usarse por empresas que cuentan con los recursos para llevar a cabo estas tareas observándose así la preferencia hacia las personas morales, pues es lógico que para cumplir sus obligaciones ellas no tendrán problema pues sintetizan su trabajo, pero a una persona física le genera pérdidas económicas y de actividades.

Así bien, continuando con la funcionalidad de este sistema de comprobación fiscal se alude a las diferentes modalidades de facturación que se han autorizado emitir con validez de las disposiciones fiscales, siendo los siguientes:

“Los comprobantes que pueden emitirse en 2014 conforme las disposiciones fiscales son:

- **Factura *Electrónica a través de Internet* (CFDI)**
- *Factura Electrónica a través de un Proveedor Autorizado de Certificación de CFDI.*
- *Factura Electrónica a través de adquirentes de bienes de los sectores primario o minero, o de los servicios de arrendamiento de espacios para la colocación de publicidad o antenas de telefonía.*
- *Factura Electrónica expedida por organizaciones y asociaciones que reúnan a productores y comercializadores agrícolas del Sistema Producto.*
- **Factura *Electrónica* (CFD)**
- *Factura Electrónica (para personas físicas que en el último ejercicio declarado tuvieron ingresos iguales o menores a 500 mil pesos y emitieron CFD, podrán seguir facturando bajo este esquema hasta el 31 de marzo de 2014, siempre y cuando a partir del 1 de abril migren al esquema de facturación electrónica CFDI),*

Y sus representaciones impresas correspondientes, cuando el receptor así lo solicite.

- *Facturación en papel.*
- *Factura impresa con Código de Barras Bidimensional (para personas físicas que en el último ejercicio declarado tuvieron ingresos iguales o menores a 500 mil pesos y emitieron CBB, podrán seguir facturando bajo este esquema hasta el 31 de marzo de 2014, siempre y cuando a partir del 1 de abril migren al esquema de facturación electrónica).¹⁴²*

La nueva forma de facturación incide principalmente en que se utilicen medios informáticos a través del portal de la página de internet, desechando completamente que los contribuyentes facturen en papel a partir del año 2014 haciendo la comprobación completamente electrónica.

Dentro de este contexto surge una especulación: ¿Las personas físicas tendrán técnica para usar medios electrónicos en sus comprobaciones? El cambio del uso de comprobantes de papel a medios electrónicos se ha visto que obstruye la confianza del contribuyente en el aspecto que el cumplimiento de sus obligaciones sea fiable además de que le es complicado utilizar estas herramientas, circunstancias que más adelante se analizará con la utilidad de estos aparatos en el cumplimiento de obligaciones.

Por otro lado, en este orden de ideas es menester reafirmar sobre quiénes están obligados a llevar a cabo esta facturación y conforme al artículo 29 citado del Código Fiscal de la Federación, se habla que TODOS LOS CONTRIBUYENTES SE ENCUENTRAN OBLIGADOS A EMITIR COMPROBANTES FISCALES DIGITALES a través de internet, pero conforme a esto la autoridad permitió prorrogas que más tarde se modificarían de la siguiente manera:

“Conforme al artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, todos los contribuyentes están obligados a emitir Comprobantes Fiscales Digitales a través de Internet (Factura Electrónica).

No obstante, se han otorgado una serie de facilidades de tal forma que:

1. Las personas físicas que en el último ejercicio fiscal declarado tuvieron ingresos iguales o menores a \$500,000.00 y emitieron comprobantes fiscales impresos o CFD, podrán seguir facturando

¹⁴² <http://www.sat.gob.mx>

bajo estos esquemas hasta el 31 de marzo de 2014, siempre y cuando a partir del 1 de abril migren al esquema de facturación electrónica CFDI,....”¹⁴³

En razón de lo anterior, en efecto, estos supuestos avalan una garantía de "facilidad" al contribuyente para emigrar al sistema de facturación electrónica dejando claro que su implementación se dirige a ambos tipos de contribuyente, sin importar que no todos cuenten con la misma instrucción o que su conocimiento aún no esté del todo despejado para emplear estos equipos. En cuanto a esto el contribuyente se le considera susceptible de cumplir obligaciones tal como lo haría una persona moral, aun siendo persona física

En base a lo aludido, es considerable que se hace efectiva en la Ley la adaptación del Principio de Equidad para la obtención de tributos, sin embargo contrariamente, se transgrede el Principio de Comodidad al cual debería estar sujeta la aplicación del cumplimiento de obligaciones ya que es cada vez sea más complicada esta actividad.

En esta condición, la supuesta "facilidad" para personas físicas en la tramitación de certificados para obtener las actuales facturas electrónicas no se cumple, pues existe dificultad, inhabilidad e incluso carencia de recursos económicos para que estos paguen a profesionales capacitados en la materia para orientar el cumplimiento, así el Fisco continúa en la inobservancia de tales situaciones y por consiguiente no se ha legislado sobre un posible beneficio a este sector.

Ahora bien, sobre otro de los efectos que se desprende este instrumento se alude a lo siguiente del artículo 29 del Código Fiscal Federal:

“ARTÍCULO 29.- ...

Los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquellas a las que les hubieren retenido contribuciones deberán

¹⁴³ <http://www.sat.gob.mx>

solicitar el comprobante fiscal digital por internet respectivo."¹⁴⁴

Sobre lo anterior la Ley hace mención de la solicitud de facturas a través de la página de Internet del Servicio de la Administración Tributaria, un servicio que es autorizado a terceros los cuales son proveedores permitidos por el Fisco, función que determina un costo adicional para el causante, pues la mayoría de las veces a pesar de que se realiza a través del portal del Servicio de la Administración Tributaria el cual es gratuito, el contribuyente no frecuenta estas técnicas informáticas y se ve en la necesidad de pagar por esta asistencia.

Esto es así ya que los proveedores tienen un costo por su trabajo, el mismo que pagan los contribuyentes si esperan estar al corriente ante el Fisco, dejando de lado las posibilidades económicas del Sujeto Pasivo beneficiándose de esta forma únicamente el control del fisco.

Por otro lado, el trámite a través de internet es un problema considerable, pues la conectividad del sistema que opera el SAT no es muy favorable pues es propenso a interrumpirse. Esta cuestión surge en la suposición de que el contribuyente este haciendo la facturación en el portal y sorpresivamente se suspenda el servicio, sucesivamente tendrá que esperar o volver a tramitarlo, puede ser por propia cuenta o en las instalaciones del SAT.

Esta es una de las contingencias que más se encuentran en la práctica del cumplimiento, pues con este implemento aún no se le ha preparado al contribuyente para realizar de esta forma sus obligaciones dependiendo totalmente del Fisco y de terceros para consumarlo, aunado a los resultados este se rehúsa a fomentarse una cultura de contribución responsable.

Queda claro que el causante se somete a un procedimiento complicado, comenzando en la de su inscripción al padrón fiscal, posteriormente la tramitación de Firma Electrónica, para así empezar a cumplir con la comprobación de sus actividades a través de facturas electrónicas como ya lo marca la Ley.

¹⁴⁴ Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

Concretamente a lo anterior, a continuación se analizará la función de estos métodos en algunas obligaciones que marca la Ley Fiscal, de donde se desprende las notables situaciones que generan problemática al contribuyente.

4.2 PROBLEMÁTICA JURÍDICA QUE REPRESENTA PARA EL CONTRIBUYENTE EL CUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES CON LA IMPLEMENTACIÓN DE MEDIOS ELECTRÓNICOS, EN EL CÓDIGO FISCAL FEDERAL

En este apartado se analizará el papel que tienen los medios electrónicos en el cumplimiento de obligaciones para el contribuyente, pues si bien anteriormente apuntamos que esta implementación se enfoca en generalizar estas herramientas dentro de la Autoridad Fiscal, las cuales han creado conflictos en el usuario de tal manera que podemos observar esta problemática incluso al momento de inscribirse en el padrón de contribuyentes.

Este tipo de procedimientos están en la Ley semejante a una obligación de la cual contribuyente no puede prescindir pues estaría en una negación ante el Fisco.

Lo anterior es una problemática a la que se enfrenta el contribuyente día con día en el cumplimiento de obligaciones.

“De tal forma que actualmente con el fin de incorporar la tecnología e Internet a la Administración tributaria y a fin de facilitar la interacción entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (contribuyente) de la relación jurídico-tributaria y, paralelamente, brindar mayor seguridad y confianza a los contribuyentes, la mayoría de los trámites y declaraciones que realizan los sujetos pasivos ante el SAT, se efectúan a través de la comodidad de su propia oficina, lo que representa un ahorro considerable de tiempo y dinero al ya no tener que trasladarse a los módulos de atención o a las instituciones bancarias, así mismo, esto representa un ahorro considerable en los costos de operación que se aplican para brindar estos servicios.”

Así, el paquete de reformas al Código Fiscal de la Federación incorporo, nuevos conceptos, tales como documentos digitales, firma electrónica, firma electrónica avanzada, transferencia electrónica de fondos, certificados, prestadores de servicios de certificación, facturas y comprobantes electrónicos.

Bajo este contexto, cabe señalar que la regulación vigente para presentar la declaración de impuestos de personas morales no es sencilla, ni asequible, por lo que debemos reflexionar al respecto y valorar si actualmente los contribuyentes en su totalidad cuentan con la infraestructura tecnológica necesaria para cumplir con sus obligaciones fiscales, porque, quizás se está haciendo más gravosos y complicado que el contribuyente cumplan, no solo con sus declaraciones informativas, sino incluso y principalmente con su obligación de pago de impuestos, situación que se acentúa en las personas morales, ya que respecto a las personas físicas se han tenido avances considerables, baste con referir que en abril de 2006, el SAT recibió 16 millones 122 mil 856 visitas en su portal de Internet, es decir, cerca de un millón más que las recibidas en abril del 2005.”¹⁴⁵

Por su parte, será lógico que el Servicio de la Administración Tributaria estime resultados únicamente sobre las visitas que se recibieron en su página, mas no de los tramites que se efectuaron exitosamente, y esto es evidente ya que si se obliga al contribuyente a hacer uso del portal de Internet de su dominio para cumplir con su contribución este deberá perpetrarse por el mismo medio, aludiendo a que las cifras de los tramites que se concluyen satisfactoriamente no se publica, ya que se desea demostrar que el usuario está conforme con la implementación de estos instrumentos y que beneficia a ambas partes en la relación fiscal, pero ni el mismo Fisco conoce con exactitud quienes son los contribuyentes que logran terminar con los trámites satisfactoriamente sin percances.

La argumentación que alude la cita anterior sobre el porcentaje de causantes que utilizan el portal de Internet del Servicio de la Administración Tributaria del año que se menciona, no representa una certeza pues los resultados obtenidos apuntan a un registro que no se había visto, sin embargo refleja realmente que estas herramientas han ayudado a aumentar los ingresos al gasto público, pues de ser así se verían reflejados en forma incrementada.

Por otro lado, anticipadamente se mencionaron las obligaciones fiscales que constriñen al sujeto pasivo en el Código Fiscal Federal, siendo así las de DAR, HACER y NO HACER, en consecuencia del implemento de medios electrónicos, es menester asemejarlos con estas obligaciones pues en muchas de ellas se utilizan herramientas tecnológicas..

¹⁴⁵ Problemas Actuales de Derecho Fiscal Mexicano, Roberto Díaz Córdova y López Emilio Rabasa Gamboa, Edit, Porrúa, Primera Edición, México 2006

De tal manera que se analizará lo referente a la problemática que surge en el cumplimiento a través de estos equipos, haciendo hincapié en que se presenta un crecimiento de esta índole y que el Fisco no se detiene a observar.

Obligaciones de Dar

Como ya se señaló, las obligaciones de dar son realizar un acto o pago al Fisco, la cual se configura por habersele determinado una contribución.

Para ampliar este análisis, se cita el artículo del Código Fiscal Federal que alude a este tipo de obligaciones:

“ARTÍCULO 20. Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.”¹⁴⁶

Preliminarmente se describe que esta prestación funge como el cumplimiento que debemos realizar al Fisco todos los mexicanos. Si bien es cierto se había descrito que la prestación que se entrega es pecuniaria destinando este ingreso para cubrir con las políticas fiscales que prevé el Estado.

Ahora bien, el medio de pago que se estipula según lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, se cita a continuación:

“ARTÍCULO 20....

Se aceptara como medio de pago de las contribuciones y aprovechamientos, los cheques del mismo banco en que se efectuó el pago, la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, así como las tarjetas de crédito y débito, de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria. los contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$1,750,000.00, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en

¹⁴⁶ Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

dicho ejercicio ingresos inferiores a \$300,000.00, efectuaran el pago de sus contribuciones en efectivo, transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, tarjetas de crédito y débito o cheques personales del mismo banco, siempre que en este último caso, se cumplan las condiciones que al efecto establezca el reglamento de este Código. se entiende por transferencia electrónica de fondos, el pago de las contribuciones que por instrucción de los contribuyentes, a través de la afectación de fondos de su cuenta bancaria a favor de la tesorería de la federación, se realiza por las instituciones de crédito, en forma electrónica.”¹⁴⁷

De lo anterior se desprenden los medios de pago aprobados por la Ley como contribución en los cuales se mencionan cheques, transferencias electrónicas, tarjetas de crédito, débito y en efectivo.

Enfatizando en las cualidades que el contribuyente tiene para cumplir con sus obligaciones se analizará las circunstancias que el legislador no prevé para este cumplimiento.

Ya que si bien es cierto la fracción IV del artículo 31 Constitucional obliga a todos los mexicanos a contribuir con el gasto público sin hacer distinción entre personas físicas y morales.

Siendo así esto, el legislador no prevé que al implementar tan aceleradamente estos medios de pago, se estaría actuando de manera diferente a los sujetos pues la tecnología, aún resulta para personas que aún no cuentan con la técnica para usarla y la Ley da por hecho que todos los contribuyentes se benefician por encontrarse más apegados a estos equipos a pesar de que las nuevas generaciones comienzan a adecuarse, muchas personas aún no se familiarizan con estos medios, además de que en realidad las personas físicas como las personas de la tercera edad o incluso profesionistas, aún no se acoplan con este acelerado implemento, además tampoco se observa que la mayoría de estos causantes es de quien se obtiene la mayor parte de ingresos, aunado a esto no se les beneficia con esquemas fáciles de cumplimiento.

¹⁴⁷ Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

Lo anterior se refleja en que no hay cambios respecto al crecimiento económico, a pesar de que la autoridad fiscal considera en sus estadísticas que los medios electrónicos han venido a beneficiar la materia fiscal, además se da por hecho que estos cumplan con las políticas establecidas.

Por eso dentro de la obligación de dar, el ingreso de dinero al gasto público beneficia a todos, pero se trunca con el uso de instrumentos electrónicos.

En la mayoría de los casos, el obligado realiza el cumplimiento de obligaciones desconociendo cual será el medio de cumplimiento, acudiendo con temor y desconfianza a la autoridad para no incurrir en problemas con el Fisco, haciendo que las contribuciones no se cumplan por atención a una cultura contributiva o ser experto en computación, el obligado paga por el hecho de estar al corriente con hacienda.

Ahora bien, para precisar aún más sobre el cumplimiento de esta obligación se agrega el artículo 2 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación donde se señala lo siguiente:

“ARTÍCULO 2.- La obligación de presentar solicitudes, declaraciones y avisos ante las Autoridades Fiscales se llevará a cabo en los términos de las disposiciones fiscales aplicables y, en su caso, conforme a los procedimientos que se establezcan en este Reglamento y en las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.”¹⁴⁸

Aunado a lo anterior, el reglamento aduce en general que el cumplimiento de estas obligaciones se hará en términos de las disposiciones fiscales aplicables, siendo así que el Código Fiscal de la Federación encuadra dentro de esta aplicación, sobre todo para efectos de la declaración de contribuciones, por ser de carácter general y de ámbito federal. Por tanto respecto a las declaraciones el artículo 20 del Código Fiscal Federal menciona:

“ARTÍCULO 20....

Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se paguen mediante declaración, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá

¹⁴⁸ Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

ordenar, por medio de disposiciones de carácter general y con el objeto de facilitar el cumplimiento de la obligación, así como para allegarse de la información necesaria en materia de estadística de ingresos, que se proporcione en declaración distinta de aquella con la cual se efectuó el pago.”¹⁴⁹

En este apartado se hace alusión sobre que las contribuciones se harán mediante declaración, ordenándose que para tales efectos y con el objeto de “facilitar” el cumplimiento se establecerá todo tipo de herramienta que se disponga.

Entonces bajo la hipótesis que se señala el artículo 20 del Código en cita sobre los medios de pago ¿Las personas físicas tendrán conocimiento de las formas de pago que establece la Ley? Seguramente del único medio del que se tenga noción en su totalidad para pagar es en efectivo, sin embargo el Fisco comienza a implementar estos medios sin preparar al causante. Así mismo la transferencia electrónica y las tarjetas de créditos ¿Facilitan el cumplimiento de la obligación, para algunos otros contribuyentes? En este sentido, si se facilita, pero solo a los que cuentan con el recurso económico de ostentar estos instrumentos o técnica para usarlos.

Bajo estas cuestiones no se resta la importancia a estos equipos que traen consigo innovación y que sobresalen para también cumplir con las contribuciones, discrepancia radica en que algunos de los contribuyentes no conoce del uso de transferencia electrónica, recomendado hacer su contribución de forma tradicional.

Pero ¿Es sencillo pagar en efectivo en el Banco?, en realidad esta práctica comienza a cambiar pues los bancos autorizados por el SAT tienen una red integrada al sistema del Fisco que requiere a la persona a hacer electrónicamente la impresión de las líneas de captura o incluso los formatos que dispone banco para poder realizar el pago en efectivo, como el pago de derechos o de la declaración, obligando al contribuyente a hacer uso necesario de las computadoras para solo hacer el pago en efectivo.

¹⁴⁹ Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

“...es aquí donde se genera el cuello de la botella ya que se satura el servidor del banco y no da acceso a los contribuyentes, por lo que, los bancos argumentan que no es el servidor del banco, sino del SAT el que no permite el acceso; el caso es que en ocasiones el contribuyente, pese a insistir para registrar la información, no puede hacerlo y en muchas ocasiones es necesario reconocer que es porque el usuario, es decir el contribuyente, se tarda mucho tiempo en vaciar la información y el servidor lo saca automáticamente de la página, ay que la misma caduca, sin embargo, debemos estar conscientes, que la aplicación de las nuevas tecnologías han provocado una auténtica revolución a nivel mundial en todos los ámbitos de la información y la comunicación, destacando sobre todas ellas el Internet, que de manera vertiginosa se ha insertado en casi todos los procesos económicos, pero también debemos reconocer que en México aún tenemos puntos débiles porque, si bien es cierto que las ventajas del sistema operativo en Internet son evidentes porque se evitan molestias a los contribuyentes de desplazamiento hasta las oficinas del SAT, incluso generando en automático la información automatizada de la información electrónica recibida, lo cual permite a la autoridad tomar decisiones efectivas y certeras de acuerdo a datos reales y precisos con lo que se eficientiza su labor a bajo costo, teniendo incluso, la posibilidad de destinar esos recursos que optimiza a otras tareas , pero tan solo el ahorro de papel resulta un incentivo importante, sin embargo, la realidad de nuestro país es que no todos cuentan con una computadora que presente las especificaciones que son necesarias, para tales efectos...”¹⁵⁰

De lo anterior se confirma que el uso de medios electrónicos que hace la autoridad para facilitarse el trabajo en “beneficio del contribuyente”, acarrea un sistema a marchas forzadas, presentándose sucesos como fallas en el servidor ó en el procesamiento de información dificultando esta obligación y creando incertidumbre.

A pesar de que se alude a que la obligación de dar sea través de medios electrónicos, no se da prioridad a las capacidades de algunos causantes ya que la autoridad fiscal presume que implementando estas herramientas cumple con la atención que se le debe dar al contribuyente para “facilitar la obligación de dar”, lo lamentable es que el Fisco es consciente de que aún falta más para integrar a la población en el uso de tecnología así como para alternarla con el cumplimiento tributario.

“Bajo este contexto, no debemos olvidar que los principios de comodidad y simplicidad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, redundará en una fácil comprensión y aplicación por los

¹⁵⁰ Roberto Díaz Córdova y López Emilio Rabasa Gamboa, Pag 108

contribuyentes, de tal suerte que en su conjunto, estos criterios coadyuvaran al cumplimiento fiscal voluntario, lo cual de ninguna manera debilita o hace que se disminuya la base tributaria, por el contrario, la incrementa y fomenta una recaudación efectiva.

Es necesario establecer que la tributación por medios electrónicos facilita el cumplimiento de las obligaciones, pero no toda la base de contribuyentes cuenta con la infraestructura necesaria para hacerlo, por lo que debemos brindar alternativas bajo ciertos supuestos específicos, de pago por medios tradicionales, ya que actualmente solo opera este criterio para personas físicas, no así para personas morales, y baste recordar que del 100% de las empresas en México el 90% son Mi pymes, por lo que el sistema tributario debe adaptarse a una realidad tecnológica en constante evolución, pero también estar consciente de la realidad económica y social de sus contribuyentes.”¹⁵¹

Con lo anterior queda claro que no sirve de nada la implementación de medios electrónicos para cumplir con la obligación de dar que contempla el artículo 20 del Código Fiscal Federal, pues a los contribuyentes a quienes va dirigido aún no se les brinda la orientación ni la información pertinente para hacerlo, haciéndose una grave repercusión en la economía mexicana dentro de la cual aún no se aporta lo indispensable para su sustento. Por otro lado no se cumple con las políticas establecidas en beneficio del contribuyente, dejando claro que no es que el sujeto pasivo no quiera cumplir con su obligación, pues se observa en los antecedentes del Tributo en México que el contribuyente no se opone solo cumple con su deber a pesar de que este sea de lo más inusual o costoso, lo mismo que ocurre en la actualidad con el implemento de estos equipos.

Ahora bien, ¿De qué forma el Servicio de la Administración Tributaria intenta “brindar ayuda” para que el contribuyente cumpla con su obligación en sus instalaciones?, al respecto se alude el siguiente artículo:

“ARTÍCULO 31. Las personas deberán presentar las solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones, avisos o informes, en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios, formatos electrónicos y con la información que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, enviándolos a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas, según sea el

¹⁵¹ Roberto Díaz Córdova y López Emilio Rabasa Gamboa, Pag 109

caso, debiendo cumplir los requisitos que se establezcan en dichas reglas para tal efecto y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos. Cuando las disposiciones fiscales establezcan que se acompañe un documento distinto a escrituras o poderes notariales, y este no sea digitalizado, la solicitud o el aviso se podrán presentar en medios impresos.

Los contribuyentes podrán cumplir con la obligación a que se refiere el párrafo anterior, en las oficinas de asistencia al contribuyente del Servicio de Administración Tributaria, proporcionando la información necesaria a fin de que sea enviada por medios electrónicos a las direcciones electrónicas correspondientes y, en su caso, ordenando la transferencia electrónica de fondos.”¹⁵²

El primer párrafo del artículo citado, reafirma que el envío de declaraciones se deberá hacer mediante documentos digitales acompañado de la firma electrónica, mismo que ya conocemos que es indispensable para la mayoría de trámites dentro de las oficinas del SAT.

Este artículo alude a que todos los contribuyentes pueden hacer uso de estos medios electrónicos, sin embargo el resultado es distinto pues a pesar de que estas disposiciones se dirigen a los gobernados, su aplicación aun no es clara en cuanto al cumplimiento de declaraciones. Las circunstancias varían, pues una empresa tiene la capacidad económica para emplear personas con conocimientos sobre esta materia, al igual que lo pueden hacer las personas físicas, pero a las personas carentes de capacidades económicas o técnicas o así también personas con discapacidades visuales o diferentes ¿Qué ocurre con ellas? La Ley aun no contempla estas hipótesis, orillando a estos sujetos a que acudan a personas externas al personal del Servicio de la Administración Tributaria que por orientación cobran comisiones que el causante no contempla y tendrá que pagar por la dificultad en los trámites que la autoridad emplea.

Ahora bien, también ocurre que al presentarse lo anterior, el contribuyente acude a las instalaciones del Fisco le ayuden a consumir los trámites de declaración. En este contexto se alude a las personas auxiliares del Servicio de la Administración Tributaria los cuales son contratadas pero no tienen la suficiente preparación para orientar al

¹⁵² Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

contribuyente, incluso llegan tener comportamientos despectivos e inapropiados con cierto grupo de personas, escenario que no muestra la autoridad cuando intenta afirmar que el desempeño del órgano es eficiente.

Entonces este artículo refiere a que el contribuyente tiene la opción de cumplir con su obligación de Dar a través de la asistencia proporcionada por el Servicio de la Administración Tributaria en cuanto al uso de medios electrónicos, sin embargo no se cumple con el principio de comodidad que ya se ha hecho mención del cual debe desprenderse que el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente debe ser práctico y satisfacer la obligación.

En concreto la autoridad generaliza el uso de tecnología desgastando al contribuyente haciéndolo perder su tiempo el destina para ejercer su fuente de ingreso, ocupándose totalmente para orientarse en el uso de medios complejos para evitar tener problemas para realizar sus declaraciones y cumplir en tiempo y forma como lo establece la Ley.

Obligaciones de Hacer

Inscripción al Registro Federal de Causantes

Como ha quedado precisado en el capítulo anterior, cumplir con una obligación principalmente es realizar un acto que abstenga de responsabilidad al sujeto pasivo ante el acreedor. En términos de este apartado, este es un acto que realiza el contribuyente a favor de la autoridad fiscal.

Por lo propio de esta obligación parece tener más el uso de tecnología que alguna otra que contemple el Código Fiscal de la Federación, de tal modo se analizaran las actividades que sobresalen en la extinción de esta obligación a través medios electrónicos, para tales efectos se cita el artículo que alude al respecto:

“ARTÍCULO 27. Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes fiscales digitales por internet por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban, o que hayan abierto una cuenta a su

nombre en las entidades del sistema financiero o en las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, en las que reciban depósitos o realicen operaciones susceptibles de ser sujetas de contribuciones, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y, en general, sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el reglamento de este Código.

Asimismo, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes y su certificado de firma electrónica avanzada,...”¹⁵³

En razón de lo anterior, se refiere a los sujetos pasivos que cuenten con alguna de las características contempladas en la Ley como presentar declaraciones periódicas o expedir comprobantes fiscales por internet en razón de la actividad que realice el causante.

En tanto a la literalidad de este artículo, se cataloga como contribuyente a toda persona que realice actividades susceptibles de contribución.

Con esto no solamente se obliga a inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes al causante, sino que también se contemplara que expida posteriormente la Firma Electrónica como se mencionó precedentemente.

Ahora bien en cuanto a los sujetos a que este artículo menciona que deben realizar esta obligación se centra en la mayoría de las personas que encuadrándose en este supuesto tengan un ingreso derivado de productos del Estado, argumentando a la Naturaleza Jurídica de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, donde se obliga a todos los mexicanos a contribuir al gasto público.

De tal forma se ejerce sobre los causantes la obligación de expedir un número de identificación fiscal para efectos de un mayor control sobre los sujetos pasivos inscritos en el padrón.

¹⁵³ Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

En realidad esta inscripción es mero trámite ya que puede realizarse dentro de cualquier oficina del Servicio de la Administración Tributaria, sin embargo el tiempo de espera es largo además de que nuevamente encontramos otro que implementa la tecnología a través de un programa de citas vía internet, la cual para obtenerla se debe hacer uso de computadoras, aunado a que esta situación hace que el trámite más simple tenga una mayor dificultad.

Primeramente se alude a que el texto de lo que se establece en el artículo citado, significaría que por el hecho de tener una cuenta bancaria se es sujeto a contribución, y con ello se obliga a hacer una inscripción en este padrón, sin embargo esta apertura es para fines como depósitos de renta, depósitos por pago de pensiones alimenticias, entre otras, justificándose el requerimiento. No obstante existen personas que no celebran este acto con fines contrarios a la Ley, y particularmente para ellos tramitar una cuenta no es fácil, pues deben acudir a las oficinas del Servicio de la Administración Tributaria a inscribirse únicamente para control fiscal de sus actividades, aunque sería viable que con respecto a estas aperturas, el procedimiento no sea tan complicado.

En este orden de ideas la autoridad debería prever de quien se puede obtener mayor cantidad de ingresos, por ejemplo de contribuyentes con la suficiente solvencia gravando así su actividad, y no implementándole registros complicados a causantes con actividades pequeñas.

Ahora bien, otro de los apartados del citado artículo que refiere a otra particularidad que surge del uso de estos instrumentos menciona lo siguiente:

“ARTÍCULO 27...

El Servicio de Administración Tributaria realizará la inscripción o actualización del registro federal de contribuyentes basándose en los datos que las personas le proporcionen de conformidad con este artículo o en los que obtenga por cualquier otro medio;...

Asimismo, asignará la clave que corresponda a cada persona que inscriba, quien deberá citarla en todo documento que presente ante las autoridades

fiscales y jurisdiccionales, cuando en este último caso se trate de asuntos en que el Servicio de Administración Tributaria o la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea parte.

La clave a que se refiere el párrafo que antecede se proporcionara a los contribuyentes a través de la cedula de identificación fiscal o la constancia de registro fiscal, las cuales deberán contener las características que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.”¹⁵⁴

En base a esto se apunta a los datos que proporciona el causante al Servicio de la Administración Tributaria al inscribirse haciendo alusión que estos también se pueden obtener por otro medio.

Con esto no es claro de qué manera la autoridad puede obtener la información fiscal del sujeto, pues con esto quiere decir que el Fisco pone en incertidumbre los datos personales del contribuyente los cuales están circulando por todo el sistema informático gubernamental lo anterior en base a la literalidad del párrafo.

En razón de lo anterior recordamos que el Internet es un medio universal del cual se obtiene cualquier tipo de información, con tan solo dar un clic.

Entonces que dentro del portal de internet del Servicio de la Administración Tributaria, con tan solo digitar la clave privada del causante se tendrá acceso a toda su información resultando inseguro el uso de datos, pues estas claves pueden ser utilizadas por terceros a pesar de que sean contraseñas confidenciales, otra razón de considerar complicado el uso de medios electrónicos, pues esto ocurriría cuando el contribuyente requiere hacer actos con el uso de su clave en el portal y al acudir con una persona que actúe de mala fe, podría resultar sustraída su información.

Guardar Contabilidad

Otra de las obligaciones de hacer que se establece en el Código Fiscal Federal y que contempla el uso de medios electrónicos, se encuentra la de guardar la contabilidad, de la

¹⁵⁴ Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

cual a continuación se analizará sobre su aplicación.

“ARTÍCULO 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

III. Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevaran en medios electrónicos conforme lo establezcan el reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.”¹⁵⁵

Respecto a lo anterior, el artículo menciona que los contribuyentes obligados a llevar la contabilidad se avocaran a lo dispuesto por el reglamento del Código Fiscal de la Federación y las reglas generales en relación a los medios electrónicos ya que la literalidad del artículo hace referencia sobre que "se llevaran en medios electrónicos". Dentro del aseguramiento de estos registros se enfatiza en la documentación, la cual deberá comprobarse en el momento oportuno que lo solicite la autoridad Fiscal.

Sin embargo, considerando que esta comprobación no delimita sobre quienes están sujetos a realizarla el Legislador deja abierta esta disposición para encuadrar a cualquier contribuyente, ya que si bien es cierto, no solo las grandes empresas están obligadas a llevar una contabilidad, pasa lo mismo con personas físicas que de igual forma se ven obligados a comprobar la documentación de registros y que sin embargo a pesar de existir contadores para realizar este trabajo las consecuencias de que no se detalle correctamente su información fiscal recae directamente sobre él, avocándonos de esta manera en la problemática de "llevar contabilidad en medios electrónicos" para las personas físicas.

Si bien es verdad que a través de estos medios la comprobación será más eficiente, rápida y ágil además de que en el momento que la Autoridad Tributaria ejerza este acto, también se verá beneficiada, sin embargo, al contribuyente es a quien se le complicaría el cumplir con una obligación la cual es costosa para una persona física, pues tendría que hacer la contratación de un contador que para tal efecto registre sus ingresos.

¹⁵⁵ Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

Otra de las circunstancias es que si el causante no cuenta con la tecnología que exige la autoridad, como una computadora o dispositivos de resguardo, tendrá que adquirirlo haciendo un gasto más, agregando que posiblemente no cuente con capacidad de técnica de uso de estos medios y tendrá que acudir a expertos de esta índole a los cuales también tendrá que pagar.

Hasta aquí, resulta demasiado costoso para un contribuyente persona física, el conservar a través de medios electrónicos su información fiscal pues a pesar de que el causante debería conocer el uso de estas herramientas, por la generalidad de la Ley existe la posibilidad que al brindar esta información a un tercero se perjudique su privacidad.

En complemento a lo anterior citamos el artículo 34 del Reglamento del mismo Código Fiscal Federal:

“ARTÍCULO 34.- Para los efectos del artículo 28, fracción III del Código, el contribuyente deberá conservar y almacenar como parte integrante de su contabilidad toda la documentación relativa al diseño del sistema electrónico donde almacena y procesa sus datos contables y los diagramas del mismo, poniendo a disposición de las Autoridades Fiscales el equipo y sus operadores para que las auxilien cuando éstas ejerzan sus facultades de comprobación y, en su caso, deberá cumplir con las normas oficiales mexicanas correspondientes vinculadas con la generación y conservación de documentos electrónicos.”¹⁵⁶

Dentro de este apartado queda claro que, incluso la misma autoridad desconoce sobre qué medios o programas informáticos usa el contribuyente para guardar su contabilidad, pues si bien de las disposiciones se desprende la obligación de usar los medios, queda a consideración del causante cual elegir, no siendo uniforme el uso de herramientas.

En otro orden de ideas para concretar este análisis se hace alusión al siguiente artículo del Código Fiscal de la Federación:

“ARTÍCULO 30. Las personas obligadas a llevar contabilidad deberán

¹⁵⁶ Reglamento del Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

conservarla a disposición de las autoridades fiscales de conformidad con la fracción III del artículo 28 de este Código.

Los documentos con firma electrónica avanzada o sello digital, deberán conservarse de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

La información proporcionada por el contribuyente solo podrá ser utilizada por las autoridades fiscales en el supuesto de que la determinación de las pérdidas fiscales no coincida con los hechos manifestados en las declaraciones presentadas para tales efectos.”¹⁵⁷

Respecto al citado artículo se manifiesta que la firma electrónica es un instrumento necesario para todo trámite de comprobación fiscal, y para el cual no habrá excepción, sin embargo, la razón de que la firma sea tramitada por el contribuyente y que en su auxilio autorice a persona ajena de hacer uso no solo de la información de sus ingresos, sino también de la firma la cual debería ser de uso personal. Pero con el auxilio de terceros a que orilla el Fisco es nulo que se cumpla su uso personal. Con esto existe una razón más para restarle fiabilidad a los trámites a través de estos equipos imperando en este cumplimiento la incertidumbre que puede llegar a tener el contribuyente al quedar demostrado que al obligarse que su información sea entregada, procesada y guardada vía electrónica, se sujeta a riesgos como a la violación de su privacidad, pudiendo usurpase la personalidad del causante por la mala fe de algunas personas, siendo así evidente la inobservancia de la autoridad por la implementación de estos equipos.

Presentación de Documentos Digitales

En lo concerniente a este apartado de las obligaciones de hacer, se encuentra lo concerniente a la presentación de documentos digitales, a partir de lo establecido en el artículo siguiente del Código Fiscal de la Federación:

“ARTÍCULO 31. Las personas deberán presentar las solicitudes en materia de Registro Federal de Contribuyentes, declaraciones, avisos o informes, en

¹⁵⁷ Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios, formatos electrónicos y con la información que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, enviándolos a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas, según sea el caso, debiendo cumplir los requisitos que se establezcan en dichas reglas para tal efecto y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos. Cuando las disposiciones fiscales establezcan que se acompañe un documento distinto a escrituras o poderes notariales, y este no sea digitalizado, la solicitud o el aviso se podrán presentar en medios impresos.”¹⁵⁸

Con base a la literalidad del artículo, se hace mención que los causantes harán uso de esta herramienta para actos ante la autoridad como presentar declaraciones ó aclaraciones de sus obligaciones.

Ahora bien, se pretende que estas tecnologías puedan ser usadas por el contribuyente, pero en razón de la literalidad del artículo al se menciona un deber sobre que "las personas deberán presentar las solicitudes" a través de estos medios sobreponiendo una doble obligación, pues además de cumplir con la presentación de documentos, esta debe ser realizada mediante estos equipos.

Así mismo, el artículo menciona sobre la presentación de avisos que también encuadra dentro de los trámites más comunes de las personas físicas, por mencionar algunos: el cambio de domicilio.

Partiendo de la consideración anterior y sobre las capacidades técnicas de un contribuyente común al cambiar su domicilio, este está obligado a hacer el aviso del nuevo domicilio fiscal centrándose aquí la problemática de que en las instalaciones del Servicio de la Administración Tributaria no se satisface las necesidades para poder orientarlo, debiendo pagar a alguien para enviar su información al Fisco.

Con esto se observa la disposición del contribuyente por realizar su cumplimiento y por estar al corriente con la autoridad recaudadora, incluso si tiene que hacer un gasto excepcional.

¹⁵⁸ Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

A parte aquí es posible aludir a que el Erario no cuenta con los suficientes módulos de orientación, además de carecer de los mismos en localidades foráneas de las áreas metropolitanas del país, agravándose esta situación con el envío de información vía electrónica.

De esta manera es indudable que en estos actos no se cumple con el Principio de Comodidad del Derecho Fiscal, pues es precisa la dificultad que existe para cumplir con obligaciones simples, que la autoridad fiscal solo implementa estas prácticas para llevar acabo la eficacia pero en su trabajo.

Ahora bien, en cuanto a lo referente a la atención del contribuyente dentro del Servicio de la Administración Tributaria, se cita el siguiente artículo del Código Fiscal de la Federación:

“ARTÍCULO 31....

Los contribuyentes podrán cumplir con la obligación a que se refiere el párrafo anterior, en las oficinas de asistencia al contribuyente del Servicio de Administración Tributaria, proporcionando la información necesaria a fin de que sea enviada por medios electrónicos a las direcciones electrónicas correspondientes y, en su caso, ordenando la transferencia electrónica de fondos.”¹⁵⁹

Este apartado se refiere a la atención que se le debería brindar al contribuyente en cuanto al tratamiento de sus datos vía electrónica para evitar que su información sea enviada incorrectamente por los medios de transferencia que no son nada sencillos, sin en cambio son confusos.

Suponiendo que el contribuyente al no tener pleno conocimiento de estos medios electrónicos se asesora con un tercero que maneje la computación mismo que no es autorizado del Servicio de la Administración Tributaria y que comúnmente son personas que tienen negocios de préstamos de computadoras, pero a veces ni ellos saben utilizar los programas designados del órgano además de que el sistema es deficiente, tiene fallas o es

¹⁵⁹ Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

lento, y que a pesar de que el causante acuda a la autoridad para orientarse y terminar el trámite, la misma no se da abasto tornándose esta gestión engorrosa.

Así mismo aludiendo a la hipótesis anterior ¿Qué ocurre cuando el contribuyente debe acudir a hacer el trámite a las oficinas del Servicio de la Administración Tributaria?

Si bien el Fisco se comporta compasivo y “trata de entender la imposibilidad del causante” por tal motivo se le sugiere acudir a las oficinas de la autoridad para ayudarlo pero no hay las suficientes para atenderlo, a lo cual deben crearse los suficientes módulos de atención en toda la república que dirijan ayuda, asesoren y eviten que el contribuyente tenga conflictos para cumplir con sus obligaciones con los medios electrónicos.

En otro orden de ideas, dentro del contexto del artículo 31 del Código Fiscal Federal, menciona que el emitir los documentos que se apuntan en el párrafo primero es obligatorio, ya que deberán estar apegados a las disposiciones fiscales aplicables:

“ARTÍCULO 31...

Los formatos electrónicos a que se refiere el primer párrafo de este artículo, se darán a conocer en la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria, los cuales estarán apegados a las disposiciones fiscales aplicables, y su uso será obligatorio siempre que la difusión en la página mencionada se lleve a cabo al menos con un mes de anticipación a la fecha en que el contribuyente este obligado a utilizarlos.”¹⁶⁰

Un ejemplo de esta situación es la generalización de la Facturación Electrónica, que entro en vigor en el año 2014, con el objetivo de realizar la comprobación fiscal a través del portal de internet del Servicio de la Administración Tributaria.

Con esta condición la autoridad deja a criterio del contribuyente tomar un curso intensivo de computación o contratar a alguien para que le ayude, siendo costoso el cumplimiento y ya no gratuito como argumenta la autoridad que deben ser estos trámites.

De tal modo que a partir de las reformas del legislador y la autoridad fiscal, se debería

¹⁶⁰ Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

estudiar a fondo y considerar las circunstancias a las que se enfrenta el causante para cubrir sus obligaciones, pues si bien el Fisco impone practicas tributarias que no toman en cuenta las capacidades económicas del sujeto pasivo. Si se observara de cerca esto y se brindaran las herramientas respectivas se obtendría un mejor resultado para ambas partes en la relación fiscal.

Por último se analizará una situación más sobre la presentación de documentos por medios electrónicos:

“ARTÍCULO 31...

En las oficinas a que se refiere este artículo, se recibirán las declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos tal y como se exhiban, sin hacer observaciones ni objeciones. únicamente se podrá rechazar la presentación cuando deban presentarse a través de medios electrónicos o cuando no contengan el nombre, denominación o razón social del contribuyente, su clave de Registro Federal de Contribuyentes, su domicilio fiscal o no contengan firma del contribuyente o de su representante legal o en los formatos no se cite la clave del registro federal de contribuyentes del contribuyente o de su representante legal o presenten tachaduras o enmendaduras o tratándose de declaraciones, estas contengan errores aritméticos.”¹⁶¹

En base a la presentación de la documentación que refiere este artículo se alude a que se podrá rechazar la documentación cuando deba realizarse en medios electrónicos.

Con esto se alude a que si bien el Principio de Comodidad del Derecho Fiscal dice que “cobro del impuesto debe resultar practico y poco gravoso”, entonces porque la autoridad impone medios electrónicos que solo hacen practico y menos gravoso pero el trabajo del Fisco, afectando al contribuyente en rechazar la documentación que podría presentar también en físico y tenga que acudir a una sala de internet a cumplir con su obligación haciendo perder su tiempo.

Sin duda, el afán de la autoridad de imponer medios electrónicos hace que el único

¹⁶¹ Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>

beneficiado sea la misma, pues sintetiza su trabajo y demuestra que los “beneficios” de estos equipos llevan a la práctica tributaria a un crecimiento con eficiencia. Sin embargo la realidad del contribuyente es distinta pues no se le toma en cuenta respecto a las cualidades con las que puede operar, además de que incluso fuera de las instalaciones del Servicio de la Administración Tributaria existen situaciones donde impera la mala fe y engaños al contribuyente.

Así se refiere, que si bien los tramites fueran sencillos no existirían los llamados “coyotes” que se autodenomina gestores y que abusan la mal información del obligado cobrándole excesivamente por trámites que deberían ser gratuitos, lo impresionante es que estas personas se encuentran a la vista de la autoridad y esta no realiza ninguna sanción demostrándose que el Fisco tiene el único objetivo de entregar resultados sin inmiscuirse en tanto problema.

“Las nuevas tecnologías en el Derecho Tributario, llevan aparejado una indisoluble contradicción, en los elementos que les han dado origen, ya que por un lado, es indispensable que la regulación jurídica responda a los procesos evolutivos, facilitándose así los trámites administrativos que el contribuyente debe realizar ante la autoridad fiscal, sin embargo es innegable que México presenta un grave rezago en infraestructura tecnológica y que el acceso a los medios electrónicos en zonas urbanas es considerable, sin embargo, no todo el país es zona urbana, lo cual se traduce en que los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria sean considerados analfabetas en materia cibernética y, en algunos otros casos, se huye del contacto con la informática, por lo que, el establecer como única posibilidad de cumplir con las obligaciones tributarias por medios electrónicos limita la recaudación, ya que si bien es cierto, que son herramientas que facilitan el registro de datos, ahorran tiempo y desplazamientos innecesarios, también lo es que el grueso de la población no cuenta con los medios idóneos y menos aún con acceso a internet.”

“Con lo antes referido, de ninguna manera pretendemos negarnos a que se incorporen los nuevos procesos tecnológicos al desarrollo de la Administración Pública, pero si nos obligan a reflexionar sobre la necesidad de contar con medios alternos para poder dar cumplimiento en nuestra obligaciones...”

Como bien ya mencionamos la única finalidad del implemento de estos medios es la de beneficiar a la autoridad en cuanto a la recaudación de datos y de contribuciones, y se ignora por completo las necesidades de los contribuyentes además de no tomarse en cuenta la

realidad en la que vivimos.

“Por todo lo antes expuesto, valdría la pena replantear las formas de presentación de declaraciones, tanto de pago de impuestos como informativas, con mecanismos alternos, solo en casos de excepción, porque necesariamente el presentar la declaración vía Internet, implica contar con la Firma Electrónica Avanzada, misma que incluso aún tiene problemas de seguridad y si a todo esto le agregamos que el 90% de las empresas en México son MIPYMES, quizá como una estrategia para ampliar y fortalecer la recaudación, sería conveniente mantener un esquema paralelo de declaraciones vía Internet y con el esquema tradicional de formatos en papel tanto para las personas físicas como morales.”¹⁶²

4.3 OBSERVACIONES A LA AUTORIDAD FISCAL FEDERAL PARA QUE IMPLEMENTE UNA ATENCIÓN EFICAZ Y SEGURA AL CONTRIBUYENTE, Y ÉSTE PUEDA DAR CUMPLIMIENTO A SUS OBLIGACIONES ESTABLECIDAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN MEDIANTE EL USO DE MEDIOS ELECTRÓNICOS

A lo largo de esta investigación hemos analizados unas cuantas de las problemáticas que surgen a partir de la implementación que hace la autoridad fiscal de los medios electrónicos.

Sobre esto es clara la complejidad de esta tecnología debido a que en su mayoría debe ser personal especializado quien utiliza estas herramientas, sin embargo la autoridad fiscal encuentra en estos instrumentos que el trabajo se sistematiza además de que se hace práctica y eficaz la recaudación de tributo.

Con esto a través del Código Fiscal Federal se incluye que dentro de las obligaciones el uso de estos instrumentos es necesario, haciendo que se generalicen la “ayuda” de estos medios.

Es claro que las obligaciones que se desprenden del Código Fiscal Federal tienen un sustento constitucional pues de la fracción IV del Artículo 31 Constitucional emana que los mexicanos tenemos la obligación de contribuir al gasto público, sin embargo las implementaciones del Fisco con respaldo del Código Fiscal ha venido a complicar que este

¹⁶² Problemas Actuales de Derecho Fiscal Mexicano, Roberto Díaz Córdova y López Emilio Rabasa Gamboa, Edit, Porrúa, Primera Edición, México 2006

precepto no se cumpla en su totalidad, generándose procedimientos complicados y desconocidos para muchos de los contribuyentes

Si bien es cierto con tal situación el Servicio de la Administración Tributaria atiende a uno de los principios del Derecho Fiscal (Principio de Equidad) haciendo que el contribuyente tenga el mismo trato que sus homónimos, pues la implementación de un cumplimiento a través de medios electrónicos se aplica de manera general, pero por otro lado se desatiende el PRINCIPIO DE COMODIDAD afectándose al contribuyente en su contribución además de que se encuentra mal informado sobre los beneficios de contribuir al gasto público; el Fisco impera con su autoridad para implementar un medio universal el cual tiene una gran desventaja por no crearle al causante certeza de seguridad sobre la información que proporciona.

Sobre lo anterior se funda el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación algunos puntos sobre los cuales la autoridad fiscal debe basar su función para beneficio a ambas partes en la relación fiscal:

“ARTÍCULO 33. Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

A). Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.

B). Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, incluso las que se realicen a través de medios electrónicos, poniendo a su disposición el equipo para ello.

F). Efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los contribuyentes, especialmente cuando se modifiquen las disposiciones


fiscales y durante los principales periodos de presentación de declaraciones.

Cuando las leyes, reglamentos y demás disposiciones legales hagan referencia u otorguen atribuciones a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público o a cualquiera de sus unidades administrativas, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria, cuando se trate de atribuciones vinculadas con la materia objeto de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, su reglamento interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos”¹⁶³.

Respecto a lo anterior, se alude a la asistencia gratuita que debe proporcionarse al contribuyente, al lenguaje sin tecnicismos, y mantener oficinas en diversos lugares del territorio, ahora bien a partir de las siguientes diapositivas se hará un análisis sobre el inicio de un trámite de obligación a través del portal de internet del Servicio de la Administración Tributaria:

Dentro del cumplimiento de la Obligación de Inscribirse al Registro Federal de Causantes fundado en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad implementa que la inscripción se puede agendar a través una cita en el portal de Internet:

¹⁶³ Código Fiscal de la Federación, <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/>





[Inicio](#) | [Mapa del sitio](#) | [Glosario](#) | [English](#)

SAT
Trámites
Información
Comercio exterior
Aduanas
Transparencia
Sala de prensa
Contacto



A
Factura



B
Consulta



C
Declara y paga

Novedades

Tipo de cambio
Agosto 20. Hoy el tipo de cambio es: 13.0532

Resolución
Agosto 19. Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014

Tipo de cambio
Agosto 19. Hoy el tipo de cambio es: 13.0505

Tipo de cambio
Agosto 18. Hoy el tipo de cambio es: 13.0748

Comunicado de prensa
Agosto 16. Se agregan 608 contribuyentes a la lista de incumplidos

Comunicado de prensa
Agosto 15. Se publica tercer listado definitivo de contribuyentes que emiten comprobantes apócrifos y simulan operaciones

Tipo de cambio
Agosto 15. Hoy el tipo de cambio es: 13.0717

Lo más buscado

- Solicitud de certificados digitales
- Renovación de firma electrónica
- Verificación de comprobantes
- Factura Electrónica gratuita
- Citas
- Chat

Destacados

- Constancia de inscripción en el RFC
- Declaración asalariados 2013
- DeclaraSAT 2013
- Opinión del cumplimiento
- Declaración de Aduana

Pregunta del día

¿Qué hacer si al llenar el formato electrónico de devoluciones un mensaje explica que mi declaración no se encuentra registrada y pregunta si deseo continuar?

[Ver más](#)

Preguntas frecuentes

¡Bienvenido Paisano!



Verifica los trámites para ingresar a México

Portal de Internet del Servicio de la Administración Tributaria 1 1

Aquí se encuentra la página de Internet mediante la cual el contribuyente deberá agendar su cita, pero no se precisa como se puede hacer la misma, derivado a esto el causante acude a las oficinas de atención al contribuyente del Servicio de la Administración Tributaria, donde se le proporcionara asistencia gratuita tal y como lo menciona la Fracción I del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, pero a pesar de establecerse en la Ley que se le debe orientar al usuario, muchas veces por quien es atendido son personas que no son especialistas en la materia solo con conocimientos básicos en el uso de estas herramientas.



Aviso Importante

Antes de registrar una cita, verifica los trámites que puedes realizar por internet, sin necesidad de acudir a nuestras oficinas.

Te sugerimos consultar el Catálogo de Servicios y Trámites para verificar y confirmar que cuentas con todos los requisitos para realizar tu trámite.

En las oficinas del SAT también brindamos atención sin cita, sin embargo, el tiempo de espera es mayor.

El servicio en las oficinas Del Valle y Centro Nacional de Consulta es únicamente con cita.

Consulta aquí los servicios con cita disponibles para grandes contribuyentes.

Registra aquí tu cita

Registrar Cita

Consulta o cancela tu cita

Número de Cita

Número de Confirmación

Consultar/Cancelar Cita

Portal Electrónico de Citas del Servicio de la Administración Tributaria 2 1

Ahora bien el contribuyente debe ingresar al portal de citas donde comenzará la complejidad del uso de estos equipos.

<p>Estado de México</p> <ul style="list-style-type: none"> MST Atlacomulco MST Cuautitlán Izcalli MST Naucalpan, Alce Blanco MST Nezahualcóyotl MST Texcoco MST Valle de Bravo Naucalpan Toluca <p>Guanajuato</p>	<p>Servicios Disponibles en el Módulo</p> <p>* Estos trámites deben realizarse en la Administración Local que corresponda al domicilio del contribuyente.</p> <p>Servicio Seleccionado:</p> <p>Descripción del Servicio:</p>
<p>Módulo</p> <p>Dirección</p> <p>Teléfono</p>	<p> <input type="button" value="Siguiente"/> <input type="button" value="Salir"/> </p>

Ventana electrónica de para elegir el Módulo de atención al Contribuyente 3 1

Primeramente debe elegir en donde realizar la cita en razón del inciso B) de la fracción I del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, de donde se desprende que deberán existir oficinas en diversos lugares del territorio nacional para orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones, sin embargo solo se encuentran las oficinas en lugares de más auge poblacional en el país, siendo las principales en cada Estado, sin tomar en cuenta que a veces las mismas no se dan abasto y remiten al contribuyente a otros centros, mismos que se encuentran a larga distancia; aunado a esto las instalaciones cuentan con una sola SALA DE INTERNET, donde el contribuyente puede realizar el trámite solo o por autorizado, pero en el caso de pedir ayuda no se le brinda la atención, el espacio ni el personal para este cumplimiento.

Por otro lado retomando el procedimiento de cumplimiento aludido, en el portal de citas electrónicas del Servicio de la Administración Tributaria aparecen las opciones a elegir para el lugar donde realizar el trámite y respectivamente en el ESTADO DE MÉXICO existe

un desconcierto en cuanto a la oficina de NAUCALPAN confundiendo al contribuyente, pues si bien debe preguntar al personal que opción elegir.

De este modo solo el personal y el fisco saben a qué oficina corresponde NAUCALPAN y cual a TLALNEPANTLA nombrando a esta última como también Naucalpan distinguiéndose así esta oficina, pero aunado a esto el inciso A) de la fracción I del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación menciona que los casos que sean complejos deberán elaborarse folletos a los contribuyentes, con lo anterior debería tomarse en cuenta al menos en avisar previamente que estas oficinas están designadas de tal manera evitando confusiones.

Prosiguiendo lo anterior la página arroja un catálogo de trámites entre los cuales el contribuyente debe elegir el que realizara:





www.sat.gob.mx

Estado de México

- MST Atlacomulco
- MST Cuautitlán Izcalli
- MST Naucalpan, Alice Blanco
- MST Nezahualcóyotl
- MST Texcoco
- MST Valle de Bravo
- Naucalpan
- Toluca

Guanajuato

Servicios Disponibles en el Módulo

- Orientación Fiscal
- Inscripción al RFC
- Actualizaciones y Servicios al RFC
- Devoluciones y Compensaciones*
- Declaraciones (Provisional, Definitiva y Anual)
- Cobranza*
- Atención de Requerimientos*
- Regularización de Obligaciones
- Firma Electrónica (e-firma)
- Orientación Colectiva del Régimen de Incorporación Fiscal
- Régimen de Incorporación Fiscal

* Estos trámites deben realizarse en la Administración Local que corresponda al domicilio del contribuyente.

Servicio Seleccionado:

Descripción del Servicio:

Módulo Estado de México/Naucalpan

Dirección Av. Sor Juana Inés de la Cruz No. 22, Mariano Escobedo, esq. Tenayuca, Planta , Col. Centro, Tlalnepantla, Estado de México. Mariano Escobedo (atrás del Hotel "Fiesta Inn"), C.P. 54000

Teléfono InfoSat: 01800-46-36-728

[Mostrar Mapa](#)

Siguiente
Salir

Ventana electrónica de opciones de servicios para adquirir una cita ante el Servicio de la Administración Tributaria 4 1

Sin embargo dentro de este catálogo de trámites no se alude a un lenguaje LLANO ALEJADO DE TECNICISMOS, tal y como lo menciona el inciso A) de la fracción I del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, pues para un contribuyente común y en un trámite de inscripción resulta complicado entender el entorno de las contribuciones y sus accesorios; suponiendo que el personal estará ahí para atender las dudas, pero sería induzca a una cultura contributiva que ayude al contribuyente a entender el cumplimiento de obligaciones.

Tal es el caso del inciso F) de la fracción y artículos citados donde se menciona que en distintas partes del país deberán realizarse reuniones de información en especial cuando se modifique las disposiciones fiscales.

Lo anterior debería ocurrir con la FACTURACIÓN ELECTRÓNICA, que a pesar de haber habido cursos de inducción a esta herramienta antes de la reforma, deberían establecerse permanentemente los mismos pues con lo complejo que resulta su uso, debe orientarse al contribuyente dentro de un lenguaje lejos de tecnicismos considerado a sus capacidades.

The screenshot shows the SAT (Servicio de Administración Tributaria) website interface. At the top, there are logos for SHCP (Secretaría de Hacienda y Crédito Público) and SAT. The URL www.sat.gob.mx is displayed. A navigation menu on the left lists various modules (MST) for different states, including Estado de México and Guanajuato. A 'Servicios Disponibles en el Módulo' section on the right shows options like 'Inscripción al RFC' (selected), 'Actualizaciones y Servicios al RFC', and 'Devoluciones y Compensaciones*'. A modal window titled 'Aviso Importante' is centered on the screen, providing instructions for registration. The modal text is as follows:

Aviso Importante

Para realizar el trámite de Inscripción al RFC se tienen las siguientes opciones:

Personas físicas mayores de edad.

- A través de internet dando [click aquí](#).
- Vía telefónica al 01 800 46 36 728.
- En los módulos de atención a través de las salas de internet donde obtendrán un servicio asistido.

Personas físicas menores de edad y personas morales.

A través de una cita en el módulo de su preferencia.

Buttons for 'Cerrar', 'Siguiente', and 'Salir' are visible. A footer note states: 'Alta en el registro federal de contribuyentes para personas físicas en los casos que no se pueda realizar vía internet y personas morales.'

Aviso de opciones para inscripción al Registro Federal de Causantes 5 1

Al continuar con el trámite que se alude, se señala que el sistema da un aviso sobre las opciones que tiene el usuario para realizar su inscripción ya sea vía internet, vía telefónica o en las oficinas del Servicio de la Administración Tributaria, es evidente que estando dentro del sistema de citas en el portal de Internet y el contribuyente ya se encuentra en las oficinas de la Autoridad fiscal, será obsoleta la opción vía telefónica o su inscripción desde otra computadora si es que la tuviere, asentándose las contradicciones del Fisco, además de la falta de información que le brinda al contribuyente para realizar sus trámites.

Datos Personales

Nombre Completo del Contribuyente:

Correo Electrónico:

Teléfono de Casa u oficina:

Teléfono Celular:

Los rubros marcados con * son obligatorios.

Seleccione Fecha y Hora

agosto de 2014						
do	lu	ma	mi	ju	vi	sá
27	28	29	30	31	1	2
3	4	5	6	7	8	9
10	11	12	13	14	15	16
17	18	19	20	21	22	23
24	25	26	27	28	29	30
31	1	2	3	4	5	6

■ Amplia disponibilidad

■ Poca disponibilidad

■ Sin disponibilidad

■ Este día no hay citas

■ Días Transcurridos

Fecha Seleccionada:

Servicio Seleccionado: Inscripción al RFC

Módulo Seleccionado: Estado de México/Naucalpan

Seleccione alguno de los horarios disponibles:

Portal para que el contribuyente elija la fecha de su cita 6 1

De este modo, se establece la problemática que surge del uso de estas tecnologías en las personas físicas que aún no cuentan con una total capacitación técnica en computadoras ni internet siendo así personas de la tercera edad o de escasos recursos que tan solo para inscribirse como contribuyentes deben hacer uso de estas herramientas, siendo obligatorio cumplir con este registro ya que como obligación emana de la fracción IV del artículo 31 de la carta magna la cual debemos cumplir, pero entonces a los causantes inscritos en el Registro Federal de Causantes les correspondería a todos también conocer de computación, y en realidad esta situación podría ser posible pero la falta de infraestructura y capacitación para aprender sobre informática agregando la falta de cultura contributiva no lo hace viable, a lo cual debería generarse aún más para no detener este desarrollo sobre medios electrónicos pero apegándonos nuestros derechos y beneficios.

Lo anterior es así, ya que como se ha venido anunciando en lo concerniente a la tramitación de una cita en el sistema del Servicio de la Administración Tributaria se

requiere saber utilizar una computadora, tener un correo electrónico y sobre todo disponibilidad para esperar el día de la cita.

Primeramente el correo electrónico es indispensable para continuar con la tramitación de la cita ya que sin él no se puede continuar, reflejándose de esta manera que el contribuyente deberá acudir a conseguir un correo electrónico a un centro de cómputo particular, generándole más que un gasto, una pérdida en su tiempo.

Por otro lado en referencia a la disponibilidad de las citas esta es muy baja, pues cada mes en la mayoría de los módulos se saturan, concibiendo que el contribuyente tenga que acudir a otras oficinas que puedan encontrarse alejados de la zona que le corresponde o bien esperar o desistir de realizar los trámites de su cumplimiento.

Los dos anteriores escenarios quebrantan el PRINCIPIO DE ECONOMÍA de Adam Smith, aludiendo a que “Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello...” entendiéndose particularmente en este cumplimiento que incide en que el contribuyente tendrá que gastar más de lo que este dispone para cubrir su contribución, independientemente del gasto para transportarse u otras características, sino que al verse inmiscuido en la exasperación de cumplir tendrá que pagar a un tercero para que lo ayude, suponiendo que solo es una cita de inscripción, en trámites superiores se refleja la misma hipótesis.

Con respecto a lo anterior, el último párrafo del artículo 33 del Código Fiscal Federal alude al respaldo de la Ley que se le brindan al Servicio de la Administración Tributaria para que en función de sus atribuciones vinculadas con la materia haga uso de los medios para allegarse de los tributos que corresponden a los contribuyentes, sin excepciones, resaltándose que se regulan los instrumentos de los que será susceptibles los causantes, mas no como se les debe aplicar en cuanto a sus obligaciones y sus condiciones.

Por tanto las principales observaciones que se deberían de implementar sobre esta índole son:

- La autoridad debería enfocarse en fomentar una cultura contributiva a través de un lenguaje adecuado a cada sector de contribuyentes, para que se pueda entender cuál es el objetivo de implementar los medios electrónicos en materia tributaria.

- La autoridad debe prever que el implementar estos equipos no solo facilitará el realizar su trabajo, sino también debe tomar en cuenta cómo y quienes los va a dirigir para que sea equitativa la aplicación.

- En este orden de ideas, al hacerse uso del Internet, la autoridad debe ser consciente que los sistemas operativos con los que cuenta tienen fallos e inciden principalmente en retardar el trabajo de quien lo utiliza, por lo cual debería establecerse una red que se encuentre lo más actualizado posible para que sea más eficaz, para ello debe invertirse aún más en este ámbito

- Por otro lado, debe establecerse una capacitación permanente al causante, para ello es necesario que se cuente con más módulos de atención al contribuyente en todo el país, no solo para cumplir con esta propuesta sino además para erradicar la poca disponibilidad de atención en los módulos.

- Los contribuyentes deben ser orientados por personal capacitado y certificado haciendo del cumplimiento de contribuciones un acto personalizado y confiable. De tal modo el causante tendrá más certeza sobre la protección de sus datos, y por tanto se eliminaría a terceros como los “coyotes” creando más confianza en la autoridad.

- En concreto, la observación principal a la autoridad equivale a que se implemente un ordenamiento legal donde se regule la aplicación de los medios electrónicos que se utilizan para el cumplimiento de obligaciones fiscales, haciendo énfasis en que se aplicarán en base a las capacidades económicas, técnicas y jurídicas de los causantes.

De tal manera que alternando estas propuestas en la actividad del SAT, se tendrá un contribuyente informado y se incrementará el ingreso de tributos para invertir en el gasto público.

CONCLUSIONES

- Las computadoras e Internet, son hoy en día los medios electrónicos que generan eficiencia y facilidad en las actividades del hombre dentro de sus sectores y que han llevado al Gobierno Federal a integrar estas herramientas a través del Servicio de Administración Tributaria para el cumplimiento de obligaciones fiscales, y que de esta manera se beneficie a ambas partes en la relación jurídico-tributaria, pero esto resulta difícil para los contribuyentes ya que en su mayoría tienen fuera de alcance la capacitación sobre el uso de estos instrumentos.
- La ley integra supuestos basados en el uso de medios electrónicos para el cumplimiento de obligaciones fiscales, mismas que ya en la práctica carecen de eficacia ya que utilizan sistemas complejos y fuera del lenguaje que pueda dirigirse a los contribuyentes.
- El Artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación, alude sobre la obligación de presentar documentación a través de medios electrónicos, salvo excepciones, sin embargo dentro de las obligaciones a las que se sujeta el contribuyente como lo es la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, esta se realiza en las instalaciones del Servicio de Administración Tributaria a través de computadoras e Internet, siendo estos actos de trámite fiscal y no así la presentación de documentos como lo marca la Ley.
- El Servicio de Administración Tributaria, considera que para efectos de apegar más contribuyentes al padrón tributario, el uso de medios electrónicos es una herramienta eficaz y ágil para lograr la mayor captación de tributos posible, sin embargo, estos instrumentos únicamente benefician a la autoridad fiscal para lograr un mejor rendimiento en su trabajo.
- A partir de enero de 2014 entró en vigor el uso obligatorio de la facturación electrónica para los contribuyentes que por su actividad deban emitirla, sin embargo

las circunstancias de desinformación y falta de capacitación para que el usuario haga uso de estos medios complica el cumplimiento, repercutiendo en que el obligado desista en cumplir con sus contribuciones haciéndose acreedor a multas o procedimientos ante órganos jurisdiccionales.

- La práctica del uso de instrumentos electrónicos ha provocado que surjan los llamados “coyotes” que utilizan la desorientación de los contribuyentes para beneficiarse económicamente por realizar los trámites que deberían ser gratuitos, haciendo comisiones excesivas de dinero, mismas que no se contemplan en la Ley, haciendo del cumplimiento de obligaciones un lucro. Por otra parte el contribuyente es susceptible que sus datos se encuentren en peligro, pues personas ajenas a esta actividad hacen uso de claves personales e información privada del obligado.
- En la aplicación de medios electrónicos para el cumplimiento de obligaciones fiscales se deben tomar en cuenta las capacidades económicas, técnicas y jurídicas del contribuyente.

PROPUESTA

En base a esta investigación, se considera que el uso de medios electrónicos para el cumplimiento de obligaciones fiscales, cumpliría sus fines con eficacia y seguridad a través de la creación de más oficinas o módulos permanentes de orientación al contribuyente, donde no se carezca de atención y se ofrezca disponibilidad para que el obligado realice sus deberes tributarios tales como inscribirse al padrón, tramitación de firma electrónica, facturación electrónica gratuita o declaración de impuestos, así al implementarse en toda la república y zonas conurbadas con mayor número de particulares con actividades susceptibles de contribución se obtendría un resultado benéfico al Gasto Público, evitando a su vez que al contribuyente con menos oportunidad de acceso a estos medios, como son personas de la tercera edad o del régimen de incorporación fiscal, se hagan acreedores a multas o controversias ante órganos jurisdiccionales. Así mismo, teniendo personal realmente capacitado para estas funciones, se eliminaría y sancionaría a las personas externas que abusen de la desinformación de los contribuyentes evitando el cobro no permitido por trámites fiscales.

De tal manera se ejercerá lo dispuesto en el apartado F) del Artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, en base a que gran parte de obligados carece de cultura contributiva y aún más sobre el uso de herramientas electrónicas como computadoras o Internet, (siendo estos de los que principalmente hace uso la Autoridad Fiscal), así el Servicio de Administración Tributaria contemplaría ampliar la convocatoria para hacer del conocimiento al contribuyente sobre los beneficios de cumplir con las obligaciones fiscales.

La propuesta de esta investigación, es que en base a la generalidad del artículo 31 fracción IV de la Constitución se debe implementar un ordenamiento legal que regule la aplicación de los medios electrónicos en el cumplimiento de obligaciones fiscales, así mismo esta disposición debe atender a las capacidades económicas, técnicas y jurídicas del contribuyente garantizando que su contribución sea práctica, eficaz y segura.

BIBLIOGRAFÍA

- Arrijo Vizcaíno Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, Vigésima Edición, México 2009.
- Curiel Villaseñor Omar, Principios Tributarios, 1ª Edición, México 2001.
- De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, Vigésima Octava Edición, México 2010.
- De Pina Vara Rafael, Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, Trigésima Séptima Edición, México 2008.
- Díaz Córdova y López Roberto, Rabasa Gamboa Emilio, Problemas Actuales de Derecho Fiscal Mexicano, Edit, Porrúa, Primera Edición, México 2006.
- Fernández Delpech Horacio, Internet: Su Problemática Jurídica, Editorial Lexis Nexis, Segunda Edición, Buenos Aires 2004.
- Fernández Sagardi, Augusto, Código Fiscal de la Federación. Comentarios y Anotaciones, Editorial Gasca Sicco, México 2004.
- Macías Valadez Treviño Francisco, Medios Electrónicos en Materia Fiscal, Edit. Deloitte, Segunda Edición, México 2009.
- Medina Ortega Cutberto Simón, Derecho Fiscal, Estudio Integral de las Contribuciones, Editorial 7 Editores, 3ª Edición, México 2012.
- Navarro Isla Jorge, Tecnologías de la Información y de las Telecomunicaciones: Aspectos legales, Editorial Porrúa, Primera Edición, México 2005.
- Pérsico Cristina, Enciclopedia Interoceánica, Tercer Milenio, Grupo Editorial Interoceánica, Segunda Edición, Argentina 2002.
- Recasens Siches Luis, Tratado General de Sociología, Editorial Porrúa, Tercera Edición, México 1989.
- S. Tonenbaum Adrew, Redes de Computadoras, Editorial Pearson Prentice Hall, Cuarta Edición, 2003.
- Sánchez Piña José de Jesús, Nociones de Derecho Fiscal, Editorial Publicaciones Administrativas Contables Jurídicas, 9ª Edición, México 2008.
- Sánchez Vega Alejandro, La Obligación Civil y Fiscal, Editorial Sista, 1ª. Edición, México 2005.
- Silva Juárez Ernesto, Código Fiscal de la Federación Comentado 2012, Edit. PAC, Séptima Edición, México 2012.
- Téllez Valdez Julio, Derecho Informático, Editorial Mc Graw Hill, Cuarta Edición
- Tiznado S. Marco Antonio, Informática, Editorial Mc Graw Hill, Segunda Edición, México 2005.
- Venegas Álvarez Sonia, Derecho Fiscal, Editorial Oxford, Primera Edición, México 2010.

- <http://www.diputados.gob.mx>
- <http://www.tff.gob.mx>
- <http://dcb.fic.unam.mx>
- <http://www.sat.gob.mx>
- <http://lema.rae.es>
- <http://www.scjn.gob.mx>
- <http://www.redalyc.org>

Legislación vigente

- Código Fiscal de la Federación
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
- Ley del Servicio de Administración Tributaria
- Ley de Firma Electrónica Avanzada
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación