



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

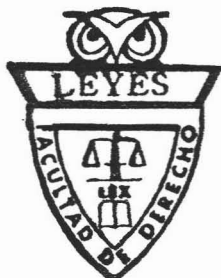
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

**"TRATAMIENTO FISCAL DEL COMERCIO
POR INTERNET"**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
ALEXANDRA JUAREZ ARELLANO

ASESOR DE TESIS: SONIA VENEGAS ALVAREZ



CIUDAD UNIVERSITARIA D. F.

2004



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.





UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
 FACULTAD DE DERECHO
 SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
 FINANZAS PUBLICAS

UNIVERSIDAD NACIONAL
 AUTÓNOMA DE
 MÉXICO

Cd. Universitaria, D.F., 24 Febrero de 2004.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
 DIRECTOR GENERAL DE LA
 ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
 Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **JUÁREZ ARELLANO ALEXANDRA** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"TRATAMIENTO FISCAL DEL COMERCIO POR INTERNET"**.

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

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

Atentamente
 "POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
 Director



FACULTAD DE DERECHO
 SEMINARIO
 DERECHO FISCAL
 LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES.

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo recepcional.
 NOMBRE: Juárez Arellano
 Alexandra
 FECHA: 22/03/04
 FIRMA: [Signature]

Gracias a DIOS quien me ha permitido llegar hasta aquí, esperando contar siempre con su bendición.

Agradezco a mis padres, abuelos y hermanos, por su invaluable apoyo, respeto y comprensión que siempre me han ofrecido desinteresadamente.

A la Lic. Sonia Venegas A., con mi mayor reconocimiento por su enseñanza, desinteresada asesoría y orientación.

† A la Sra. Mary Carmen Tena, con mucho cariño y respeto. Gracias.

A quien amo, a mis verdaderos amigos y a mi madrina por su valiosa y sincera amistad.

A la Universidad Nacional Autónoma México y a la Facultad de Derecho por haberme dado la oportunidad de formarme en sus aulas.

ABREVIATURAS.

Art.	Artículo.
CCF	Código Civil Federal.
C. Co.	Código de Comercio.
CE	Comercio Electrónico.
CFF	Código Fiscal de la Federación.
CFPC	Código Federal de Procedimientos Civiles.
CNUDMI	Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional.
COFETEL	Comisión Federal de Telecomunicaciones.
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social.
IVA	Impuesto al Valor Agregado.
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta.
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado.
SAT	Servicio de Administración Tributaria.
SHCP	Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

INTRODUCCIÓN.

El Comercio Electrónico se enfoca a la utilización de la tecnología de una manera estratégica para lograr que las organizaciones establezcan nuevos métodos de hacer negocios, de modo que puedan ser más eficientes y crear nuevas oportunidades.

Para establecer estrategias de Comercio Electrónico es necesario que los cambios tecnológicos se combinen con una reestructuración de la organización y de sus procesos.

El Comercio Electrónico puede definirse como: la capacidad de comprar y vender productos e información a través de Internet y de otros servicios en línea.

Los elementos que considera el Comercio Electrónico son los siguientes: involucra productos, servicios, información y pagos utilizando líneas telefónicas de redes computacionales; utiliza la tecnología para la automatización del negocio y del flujo de sus transacciones; provee la oportunidad de incrementar la calidad de sus productos y servicios al mismo tiempo que incrementa la velocidad en que son entregados, el uso de la tecnología permite al negocio reducir sus costos de operación e incrementar sus ingresos; proporciona el potencial de incrementar ingresos creando nuevos mercados para sus productos, nuevos productos basados en la información y nuevos canales de comunicación para servir e interactuar con sus clientes; permite reducir los costos de operación mediante una mejor coordinación de las ventas, producción y procesos de distribución.

El Comercio Electrónico se fundamenta en transacciones basadas en información a través de varias redes de comunicación.

Incluye las transacciones que se centran en comprar y vender bienes y servicios para generar ingresos, además de: generar demanda de esos bienes y servicios; el soporte al proceso de ventas; el servicio al cliente y facilita la comunicación entre las partes del negocio.

El Comercio Electrónico se constituye sobre las ventajas y estructuras del comercio tradicional agregando la flexibilidad ofrecida por las redes electrónicas de comunicación para brindar nuevas oportunidades comerciales.

El Comercio Electrónico ofrece beneficios al negocio a corto y largo plazo, así por ejemplo abre nuevos mercados facilitando la búsqueda de nuevos clientes; facilita hacer negocios con la base de datos actual del negocio y de una manera rápida; al cambiar algunas prácticas del negocio como pedidos, facturación, soporte al cliente, de la manera tradicional a sistemas basados en el trabajo, se reduce el papeleo necesario en las transacciones negocio a negocio; dado que la información que se maneja es digital, se facilita el enfoque a la satisfacción de las necesidades del cliente; el monitoreo de la satisfacción del cliente y el análisis de su retroalimentación permite ofrecerle soluciones.

Aun existen pocos usuarios en México para los servicios de Internet, debido al bajo nivel académico y a las posibilidades económicas de acceder a este servicio; no existe una cultura generalizada para realizar compras y pagos por Internet, esto debido a la desconfianza en los servicios bancarios; no existen aun los suficientes sitios o portales mexicanos que ofrezcan productos o servicios y finalmente no existe un marco legal adecuado que de certidumbre jurídica a los usuarios.

El Comercio Electrónico se refiere a la acción de comprar y vender por medio de Internet. El negocio electrónico complementa al Comercio Electrónico realizando las aplicaciones para organizar las ventas al cliente. El negocio electrónico no incluye solamente la transacción comercial, sino la redefinición de su modo de operar con ayuda de la tecnología. El negocio electrónico es una estrategia integral mientras que el Comercio Electrónico es un componente muy importante de esa estrategia.

El Comercio Electrónico tiene sus inicios en la necesidad de los gobiernos, las empresas y otras organizaciones para aplicar sus recursos tecnológicos, mejorar la interacción con sus clientes, sus procesos así como el intercambio de información con otras entidades.

Algunos hechos importantes en este desarrollo son los siguientes: En 1970 se inició una transferencia de fondos entre los bancos utilizando redes privadas con gran seguridad, actualmente esta transferencia incluye variantes como las tarjetas de débito y los depósitos automáticos a los empleados.

A principio de los años ochenta las empresas iniciaron la utilización de tecnologías para mensajes electrónicos a través del intercambio electrónico de datos EDI y el correo electrónico, reduciendo con esto el papeleo e incrementando la automatización.

A mediados de los años ochenta se inicio el uso de la tecnología en forma de servicios en línea para interacción social como CHAT ROOMS que crean la sensación de comunidades virtuales.

En la década de los noventas las tecnologías de mensajería electrónica constituyeron una parte integral de los sistemas de trabajo work flow y de los sistemas colaborativos groupware.

El inicio de World Wide Web en Internet representa un momento importante en el Comercio Electrónico proporcionando la tecnología para publicar y distribuir información de una forma económica, para hacer negocios y facilitar nuevas actividades del negocio.

En este momento a través de Internet se celebran operaciones de tipo comercial, lo que origina un enorme tráfico de divisas; ante este hecho ¿qué empresario, puede sustraerse de semejante mercado y actividad económica?

Pues bien, el presente trabajo que comprende cuatro capítulos y un anexo pretende ser una tesis de tipo jurídico explorativo acerca de la problemática jurídica que plantea el Comercio Electrónico específicamente en materia fiscal, sin dejar por eso a un lado aspectos concernientes al derecho constitucional, civil y mercantil.

La tesis propone adecuar la norma con el fin de evitar la incertidumbre jurídica en tratándose de la materia fiscal, asimismo se hace un breve recorrido a través de la regulación que del comercio electrónico se ha hecho en países como Argentina y España, utilizando el método comparativo.

También se presenta un panorama general de porcentajes en relación con los usuarios de Internet, las ganancias generadas por las compras en línea, y como esto ha afectado las formas y procedimientos de recaudación.

Se analizan problemas como los que plantean las empresas que sólo comercializan productos digitales generando conflictos para las autoridades fiscales, tales como: la dificultad de confrontar o fiscalizar los ingresos producidos y la posibilidad de que las empresas hagan una planeación fiscal tal, que traten de concentrar sus ganancias en la parte destinada a las operaciones virtuales, problemas que facilitan la creación de impuestos. Un claro ejemplo es

el de las empresas multinacionales que transfieren sus actividades electrónicas a un paraíso fiscal o jurisdicción de baja o nula imposición, y no obstante están físicamente alejados de sus clientes potenciales, virtualmente pueden ser de fácil acceso.

ADVERTENCIA AL LECTOR.

El objetivo de esta tesis es estudiar los aspectos más sobresalientes del Comercio Electrónico en el marco del derecho fiscal, por cuestiones administrativas no fue posible modificar el título de la tesis, por lo que pudiera parecer muy amplio, sin embargo su estudio se limitará al análisis referente al Impuesto al Valor Agregado, sin dejar a un lado cuestiones relacionadas con su impacto económico así como su regulación jurídica en los diversos países.

ÍNDICE

	Pág.
INTRODUCCIÓN.	I
CAPÍTULO I	
MARCO TEORICO	
1.1 Recursos Financieros del Estado.	1
1.1.1 Recursos e Ingresos del Estado (Su diferencia).	5
1.1.2 Clasificación del Ingreso Público.	8
1.2 Contribuciones en General.	10
1.2.1 Rasgos Característicos del Tributo.	12
1.3 Clasificación de las Contribuciones.	13
1.4 Los Impuestos en General. Naturaleza Jurídica.	16
1.5 Definición de Impuesto.	17
1.6 Características de los Impuestos.	21
1.7 Clasificación de los Impuestos.	25
1.7.1 Clasificación según Margáin.	26
1.7.2 Clasificación según De la Garza.	28
1.7.3 Clasificación según Flores Zavala.	30
1.8 Elementos de los Impuestos.	35
1.8.1 Sujeto Activo.	36
1.8.2 Sujeto Pasivo.	40
1.8.3 Objeto del Impuesto.	54
1.8.4 Base del Impuesto.	55
1.8.5 Unidad Fiscal o Unidad Contributiva.	56
1.8.6 Alícuotas, Cuotas y Tipos de Gravamen.	56
1.8.7 Tasa o Tarifa.	60
1.8.8 Exenciones.	60
1.9 Efectos de los Impuestos: Efectos Fiscales y Extrafiscales.	61
1.9.1 Efectos Económicos de los Impuestos.	63

CAPÍTULO II	
EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	Pág.
2.1 Concepto.	68
2.2 Breves Antecedentes Históricos.	70
2.2.1 Del Sistema de Imposición en Cascada al Sistema de Imposición Sobre el Valor Agregado.	72
2.2.2 La Implantación del Impuesto al Valor Agregado en México.	78
2.3 Sujetos del Impuesto al Valor Agregado.	80
2.4 Objeto.	89
2.5 Base del Impuesto.	89
2.6 Tarifa o Tasa.	91
2.7 Efectos Jurídicos y Económicos del IVA y su Importancia en el Comercio.	94

CAPÍTULO III

COMERCIO ELECTRÓNICO.

3.1 Definición de Comercio	98
3.2 Naturaleza Jurídica del Comercio.	100
3.3 Acto de Comercio.	100
A) Breve Evolución Histórica.	101
B) Acto de Comercio. Clasificación.	107
3.4 Comercio electrónico.	116
3.5 Importancia del Comercio Electrónico en Materia Fiscal.	131
3.6 Contratos Mercantiles. Definición.	134
3.6.1 Elementos del Contrato.	137
3.7 Contratos Mercantiles que pueden celebrarse vía Internet.	158
3.7.1 Contrato de Compraventa Celebrado Vía Internet.	159

CAPÍTULO IV IMPORTANCIA DEL IVA

EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

Pág.

4.1 Efectos del Comercio Electrónico. Jurídicos y Económicos.	165
4.2 Problema para la Ubicación de los Hechos Imponibles en el Comercio Electrónico a efecto de ser Gravados con el IVA.	169
4.2.1 Establecimiento Permanente.	171
4.3 Bienes que deben ser Gravados vía Comercio Electrónico.	180
4.4 Base Jurídica de Datos. Concepto.	187
4.5 Obligación de Llevar Archivos Electrónicos para efectos de registrar la Contabilidad Fiscal.	190
4.6 Valor Jurídico de la Documental Electrónica como prueba.	193
4.7 Aplicación del IVA en el Comercio Electrónico. Método Comparativo.	195
A) Regulación del Comercio Electrónico en Materia Fiscal en el marco de la Unión Europea.	195
B) Marco Jurídico Vigente en Argentina respecto a la Tributación en el Comercio Electrónico.	201
ANEXO.	203
Conclusiones.	207
Tesis Personal.	212
Bibliografía.	213
Obras Generales.	218
Legislación Consultada.	219
Hemerografía.	220

CAPITULO I.

MARCO TEÓRICO.

1.1 Recursos Financieros del Estado.

Es argumentado por algunos tratadistas, que para el surgimiento, continuación y perpetuidad de un Estado, se requiere el apoyo de una finanza.

En esta tesitura, las Finanzas Públicas constituyen la materia que comprende todo el aspecto económico del ente público, esto se traduce en una actividad tendiente a la obtención, manejo y aplicación de los recursos con que cuenta el Estado.

El Estado de esta manera desarrolla y lleva acabo una serie de funciones relativas a satisfacer las necesidades públicas para poder dar cumplimiento a los fines que determinan su justificación como ente político; entre esas necesidades públicas o colectivas se encuentran comprendidas por un lado las consideradas como sociales, por ejemplo la alimentación, el vestido, la vivienda, etc., mismas que interesan y preocupan tanto al Estado como a los individuos.

Y en el otro sentido, es decir, cuando le corresponde al Estado prestar servicios de carácter indivisible, serán comprendidos. entre otros, las actividades de beneficencia pública, la distribución de agua potable, la expedición de pasaportes, seguridad pública, etc.

Es indispensable, ya que estamos hablando de los fines del Estado, establecer una definición (concepto) de éstos, como punto de inicio para poder determinar el contenido y la naturaleza de la actividad financiera.

Así por ejemplo, tenemos que, entre los fines del Estado esta el de satisfacer las necesidades públicas; luego entonces el concepto de necesidad pública, es coetáneo y consustancial con la existencia misma del Estado, por la naturaleza de éste ente, destinada ha satisfacer las necesidades, debido que a él le asiste el papel de la conservación de sus elementos constitutivos, así como la regulación de la actividad financiera de éste.

No son las necesidades públicas las que determinan los fines del Estado para después satisfacerlas, sino antes bien como lo establece DINO JARACH¹, los factores que determinan los fines del Estado, son de carácter étnico, religioso, económico, social, cultural y geográfico y éstos evolucionan a través del tiempo; esto es lógico si tomamos en cuenta que es un ente vivo y por consiguiente evolutivo, es decir, se encuentra en constante movimiento debido a los factores que lo componen.

En el auge de su actividad financiera, así como en su desarrollo resulta de imperiosa necesidad que el Estado se apropie de los recursos y materiales necesarios para satisfacer las carencias de la colectividad.

Entre los principales objetivos que persigue el Estado es lograr el Bien Común, la satisfacción de las necesidades públicas de la colectividad y otorgar seguridad jurídica a la población siempre y cuando actúen dentro del marco legal.

¹ Vid. JARACH, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, 2ª edic., Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, pág. 42.

La palabra *finanzas* se deriva de la voz latina *finer*, que significa "terminar, pagar"². Así el concepto de finanzas hace referencia a todo lo relativo a pagar, y relaciona no sólo el acto de terminar con un adeudo, de pagar, sino también la forma de manejar aquello con que se paga y la forma en que se obtuvo a fin de estar en posibilidad de pagar. Así por finanzas debemos entender la materia relativa a los recursos económicos.

En esta tesitura, la Enciclopedia Jurídica Omeba, conceptúa como Finanzas a "la ciencia que estudia la economía general sujeta a la acción de un Estado o cuerpo administrativo autónomo, con el objeto de procurar y emplear los bienes materiales."³

Aplicando a nuestro campo este concepto, las *Finanzas Públicas* constituyen la materia que comprende todo el aspecto económico del ente público y que se traduce en la actividad tendiente a la obtención manejo y aplicación de los recursos con que cuenta el Estado para la realización de sus actividades y que efectúa para la consecución de sus fines.

Se señalan como sinónimos de la palabra finanza los siguientes: Hacienda Pública, Hacienda Real y Rentas del Estado.

Así tenemos que la Hacienda Pública investiga los medios que pueden aplicarse para la consecución de los fines para lograr los recursos económicos necesarios al Estado.

Desde mi punto de vista, su estudio debe emprenderse en el campo de las doctrinas políticas, jurídicas y económicas del Derecho Público, tratándose de la doctrina política lo es respecto de los planes y estrategias que utiliza el Estado

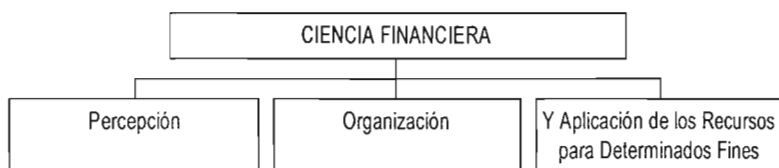
² Diccionario Enciclopédico Readers Digest, Tomo VI, Barcelona, 1980, pág. 185.

³ Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo XII FamI-Gara., Ed. Driskill, S.A., Buenos Aires, 1980, pág. 275.

para hacerse de recursos; por lo que respecta al plano jurídico, debemos recordar que emana del marco constitucional y leyes reglamentarias de cada Estado (principio de legalidad); por lo que hace a la doctrina económica esta se refiere a las mutuas relaciones entre la economía de mercado y la economía del sector público; con esto se demuestra la inseparabilidad del triple elemento político, jurídico y económico fortaleciendo la actividad financiera del Estado.

Aunque puede tomarse a la ciencia financiera como un conjunto de doctrinas que tienen por sujeto al Estado y por objeto el interés general, debe hacerse hincapié en el objeto, pues el estudio de éste, es lo que determina a las finanzas públicas.

Ahora bien, la ciencia financiera abarca:



El Estado obtiene sus ingresos por muy diversos medios, principalmente por la explotación de sus propios bienes y por el manejo de sus empresas, así como por el ejercicio de su poder de imperio con base en el cual establece las contribuciones que los particulares deberán aportar para los gastos públicos. Finalmente, su presupuesto se complementará con otros mecanismos financieros, que en calidad de empréstitos vía crédito interno o externo obtendrá de otros entes.

1.1.1 Recursos e Ingresos del Estado. (Su diferencia)

En principio, es necesario diferenciar el término Recursos Financieros del Estado, del de los Ingresos Financieros del Estado. Al respecto, Bielsa citado por MARGAIN MANAUTOU clasifica no a los ingresos, sino a los recursos en tres grupos, a saber:

- A. *“Nacionales, provinciales y municipales;*
- B. *Ordinarios y extraordinarios; y*
- C. *Los recursos originarios y los derivados.*

Siendo los ordinarios, aquellos que se recaudan en cada ejercicio fiscal, legalmente autorizados, y los extraordinarios, los destinados a sufragar gastos no previstos o déficits presupuestarios; por último los recursos originarios y derivados, siendo los primeros, los que provienen del patrimonio del ente público y los segundos, los que provienen del patrimonio de los particulares.”⁴

En este sentido, considero acertado el criterio del tratadista, con base en lo siguiente: primero si entendemos que los recursos son el patrimonio con que cuenta el Estado y derivado de lo anterior, se encuentran los recursos de derecho público y de derecho privado, siendo ambos, los medios más importantes para allegarse de ingresos.

Esto es importante, ya que, algunos autores asimilan los recursos de derecho público con los ingresos de derecho público, y a los recursos de derecho privado con los ingresos de derecho privado, lo cual se presta a

⁴ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 14ª edic actualizada., Ed. Porrúa, México, 1999, pág. 47.

confusión, si consideramos que la hacienda del Estado esta constituida por un conjunto de recursos **de cuya aplicación se generan los ingresos** .

Pues los recursos de derecho público hacen referencia a los bienes del dominio público, y entiendo que los recursos de derecho privado lo son en tanto el Estado actúa como particular, tal es el caso, verbigracia en la celebración de un contrato de arrendamiento inmobiliario, en donde el Estado arriendo bienes para el ejercicio de sus funciones.

En tanto que, los ingresos de derecho privado se refieren aquellos en los que el Estado obtiene por las relaciones jurídicas en las que es participe, por ejemplo, en las de propietario, vendedor, etc.

En este orden de ideas, SAINZ DE BUJANDA considera que "existe una categoría de ingresos públicos llamados de Derecho privado, lo anterior se explica porque, al analizar el régimen jurídico de tales ingresos, se ha observado la presencia de ingredientes surgidos en la órbita del Derecho privado –fundamentalmente la propiedad y el contrato –..."⁵

Y los ingresos públicos son los que provienen de empréstitos, emisión de moneda, emisión de bonos de deuda pública, etc.

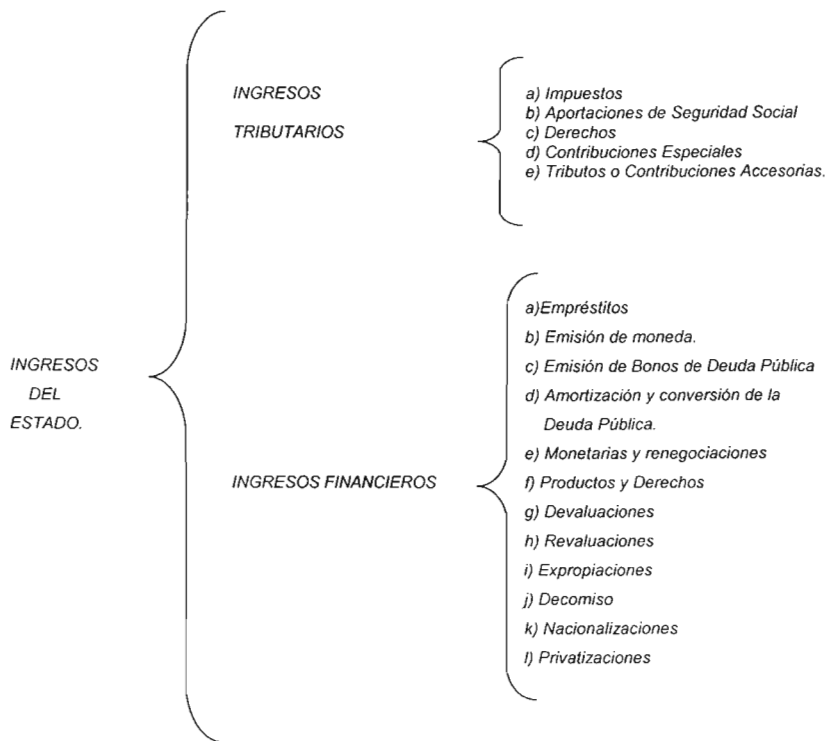
Lo anterior se explica si entendemos que los ingresos fiscales no son los exclusivos recursos del Estado, pues son varias las fuentes rentísticas de este ente público.

En consecuencia, el patrimonio, el tributo, la deuda pública, el monopolio, etc., son recursos y los flujos monetarios que ellos producen son ingresos.

⁵ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Lecciones de Derecho Financiero, 9ª edic., Ed. Universidad Complutense, Sección de Publicaciones, Madrid, 1991, pág 130.

Los recursos interesan o participan de la actividad financiera del Estado, que como ya vimos investiga los medios que pueden aplicarse para la consecución de sus fines.

A continuación, una clasificación de los ingresos dada por ARRIOJA VIZCAÍNO; en donde el autor, divide los ingresos tributarios de los ingresos financieros.⁶



Podemos decir, después de lo anterior, que el cuadro es un tanto incompleto, ya que en su clasificación, ARRIOJA VIZCAÍNO, no incluyó entre los ingresos del Estado, a los que se obtienen por el patrimonio o recursos del ente, ya sea

⁶ Vid. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, Ed. Themis, México, 2000, pág. 25.

de dominio público o privado, como lo establece la clasificación contenida en la Ley General de Bienes Nacionales (artículo 2º)

1.1.2. Clasificación del Ingreso Público.

“Los ingresos se pueden clasificar en dos grandes grupos: ingresos propios u ordinarios e ingresos ajenos o extraordinarios. En los primeros se considera los que provienen de las fuentes normales del Estado, que son percibidos en forma regular y, los segundos, tratan de ingresos que se reciben de manera irregular y que se identifican con el financiamiento, el endeudamiento o el empréstito. Los ingresos corrientes comprenden aquellos propios de la actividad estatal y se clasifican en ingresos tributarios e ingresos no tributarios. Los ingresos de capital son los que provienen de la realización del patrimonio estatal, como son las ventas por remates de activos físicos.

Los ingresos tributarios denominados también impuestos son aquellos que tienen como características su coercitividad, prestación unilateral y generalidad se dividen:

{ *Impuestos Directos o al Ingreso, e*
Impuestos Indirectos, denominados también al Consumo,
a las Ventas o al Gasto.”⁷

El Tributo o la Contribución como prefiere llamarlo el legislador en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación:

⁷ ARRIAGA CONCHAS. Enrique. Finanzas Públicas de México, Ed. Instituto Politécnico Nacional, México 1996, pág. 96.

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

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

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se 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.

Quando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1º.”

Se ha creído que lo normal es que el estado obtenga sus ingresos a través de esa participación económica que efectúan los gobernados que se llama la contribución; tal vez por ello, cuando se dedica a operaciones industriales, comerciales o de servicios que son de interés general pero no públicos, se hable de una injustificada intervención de la administración en la economía de la colectividad.

Los ingresos jurídicamente identificados por la posibilidad de su percepción coactiva y su origen económico en la producción privada, reciben denominaciones que suelen considerarse sinónimas: Contribución, impuesto, arbitrio, subsidio, tasa, precio y tributo.

Una somera exploración del significado de cada vocablo, lleva alas siguientes conclusiones:

1.2 Contribuciones en General.

“La contribución es un ingreso fiscal ordinario del Estado, que tiene por objeto cubrir sus gastos públicos.”⁸

En nuestro marco Constitucional vigente, se hace mención no a los tributos, sino más bien a las contribuciones, de donde proviene el concepto de contribuyente.

⁸ Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas, A-Ch, 2ª edic., Coedición Porrúa-UNAM, México, 1987, pág. 727.

Lo apropiado es hablar de tributo y no de contribución, pues el género es el tributo y la especie la contribución, conceptuando al tributo como una imposición unilateral y coactiva, basada siempre en el principio de legalidad; como lo señala TESORO citado por GIULIANI FONROUGE "es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público".⁹

De ahí, que no se pueda negar el carácter público del tributo y que el elemento primordial de éste sea la coerción por parte del Estado. Además de la potestad o poder tributario características estas de la Soberanía del Ente Público.

Aunque suelen usarse como sinónimos el tributo y la contribución, lo correcto es el vocablo tributo, sin embargo por mandato Constitucional y como lo veremos en el párrafo siguiente utilizaremos el término contribución por así establecerlo la misma.

Aunado a lo anterior, y para tratar de exponer un concepto de lo que se entiende por contribución y toda vez, que ni en nuestra Constitución, ni en ninguna Ley reglamentaria o disposición legal alguna encontramos una definición de tributo, partiremos de lo establecido en el artículo 31, fracción IV Constitucional que establece la obligación de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como de los estados y de los municipios en que residan, de manera proporcional y equitativa que determinen las leyes.

⁹ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Obra actualizada por Susana Canila Navarrete y Rubén Oscar Asorey. Derecho Financiero, Volumen I, 6ª edic., Ed. Depalma, Buenos Aires, 1997, pág. 311.

1.2.1 Rasgos característicos del tributo.

Como señala JIMENEZ GONZALEZ, Antonio¹⁰ son rasgos característicos o distintivos del tributo:

a) La norma general es que el tributo consiste en un ingreso monetario y salvo excepción algunos sistemas tributarios, en atención a determinadas condiciones de ciertos sectores contribuyentes, admiten la posibilidad de su pago en especie. El carácter dinerario o monetario de los ingresos a título de tributo constituyen una exigencia y condición de primer orden del mismo, ya que sólo satisfaciendo tal requisito es que el tributo puede servir su fin consustancial, es decir, ser un medio de cobertura financiera del gasto público.

b) El tributo es una especie de ingreso público, el carácter público atribuido a este tipo de ingresos es una consecuencia de que el tributo sea percibido por el Estado. En ocasiones el Estado se somete al derecho privado, por ejemplo cuando se vende un inmueble de su propiedad, y no obstante el ingreso a título de precio que percibe el Estado constituye una especie de ingreso público.

c) El tributo es un ingreso a título definitivo que no genera a favor del contribuyente derecho alguno a reembolso, una vez pagado se ha hecho para siempre.

d) El tributo debe preverse en la ley, ya que sólo mediante la ley puede el Estado imponer al gobernado obligaciones de carácter patrimonial.

¹⁰ Vid. JIMENEZ GONZALEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, edic. 2002, Ed. Internacional Thomson Editores, México, 2002, págs. 42 a 45.

e) El tributo es un medio de cobertura del gasto público, el fin consustancial del tributo es la cobertura financiera del gasto público.

1.3 Clasificación de las Contribuciones

Es difícil encontrar una clasificación concomitante o uniforme para las contribuciones, pues existen tantas clasificaciones como autores hay, antes bien se puede decir que son divergentes o un tanto contrastantes.

Sin embargo, creo que la clásica es *la clasificación tripartita* que las divide de la siguiente forma:

Contribuciones	{	Impuestos; Derechos y Contribuciones Especiales.
----------------	---	--

El Código Fiscal de la Federación establece el siguiente criterio para clasificar a las contribuciones:

Artículo 2° primer párrafo, "las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos".¹¹

Desde mi punto de vista, coincido con la clasificación tripartita, pues en mi opinión las contribuciones de mejoras y las aportaciones de seguridad social se encuentran determinadas por un género que son las llamadas contribuciones especiales. En este orden de ideas, el derecho argentino específicamente en la doctrina, algunos autores coinciden en clasificar a las contribuciones en:

¹¹ Código Fiscal de la Federación.

impuestos, tasas y contribuciones especiales, estas últimas a su vez se diferencian en contribuciones especiales y contribuciones parafiscales.

En la misma tesitura, establece GARCIA VIZCAINO: "Las contribuciones parafiscales son las contribuciones especiales recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su funcionamiento público".¹²

Por eso, dice DE LA CUEVA Arturo que "las aportaciones de seguridad social constituyen cargas parafiscales, de naturaleza especial,..."¹³

Coincido con ambos autores, pues las aportaciones de seguridad social son contribuciones establecidas por la Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por ley, en materia de seguridad social o por las personas que se benefician de forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado. Luego entonces, estas van destinadas a un organismo en específico y sólo son pagadas, bien sea, por la persona que se beneficia con el servicio prestado o por las personas sustituidas por el Estado en la prestación de dicho servicio, de ahí que, las contribuciones del trabajador o contribuyente o en su caso el patrón como obligado solidario se encuentran encaminadas a dar subsidio a la mantención del organismo público del Estado encargado de prestar el servicio de seguridad y en el caso específico de México es el Instituto Mexicano del Seguro Social.

Por lo antes expuesto, considero que las aportaciones de seguridad social son contribuciones parafiscales y deben estar incluidas en las contribuciones especiales, pues sólo son recabadas por ciertos entes públicos para asegurar

¹² GARCIA VIZCAINO, Catalina, Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo I, Parte General, Ed. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996, pág. 46.

¹³ DE LA CUEVA, Arturo, Justicia, Derecho y Tributación, Ed. Porrúa, S.A., México, 1989, pág. 175.

su funcionamiento autónomo y en consecuencia el IMSS es un organismo autónomo de fiscalización.

De ahí que el hecho generador y el fin o destino de la contribución sea de primordial importancia para dar origen a una clasificación de las contribuciones, aunque como lo señale con anterioridad, no haya un criterio unánime para la clasificación éstas.

Geraldo Ataliba citado por VILLEGAS HÉCTOR B., propone una clasificación de los tributos dividiéndolos en vinculados y no vinculados.

“En los tributos no vinculados (impuestos), no existe conexión del obligado con actividad estatal alguna que se refiera a él o que lo beneficie. Por ello, su obligación nacerá ante un hecho o situación que, según la valoración del legislador, revele la capacidad de contribuir al sostenimiento del Estado (p.ej., percibir una renta, poseer un patrimonio, realizar un gasto). En tal caso, la obligación tributaria será cuantitativamente graduada conforme a los criterios más apropiados para expresar en cifras concretas cuál será la dimensión adecuada de la obligación de cada uno.

En los tributos vinculados, el hecho o circunstancia que genera la obligación de contribuir está estructurado en forma tal que se integra con una actividad o gasto a cargo del Estado que de alguna forma afecta al obligado o repercute en su patrimonio. Debe tenerse en cuenta la actividad o gasto estatal que beneficia al obligado (como la actividad que prestan los registros de automotores, los organismos que velan por la salud pública, las cajas que otorgan beneficios sociales, los municipios que prestan servicios de organización, inspección o control en las ciudades, etcétera).”¹⁴

¹⁴ VILLEGAS, Héctor Belisario, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tomo Único, 8ª edic. actualizada y ampliada, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2002, pág. 156.

1.4 Los Impuestos en General. Naturaleza Jurídica.

Se puede decir, que la naturaleza jurídica es la de ser una obligación unilateral a cargo del sujeto pasivo de la relación tributaria, exigida coactivamente por el Estado en virtud de su poder o potestad de imperio tributaria.

Así, "el impuesto no tiene más fundamento jurídico justificante que la sujeción a la potestad tributaria del Estado. En virtud de ella éste exige coactivamente a los ciudadanos su contribución para poder cumplir sus fines."¹⁵, como bien señala al respecto VILLEGAS HÉCTOR.

Se puede decir al respecto, que la obligación de pagar el impuesto se deriva de la voluntad del Estado, manifestada esta a través de una ley, como lo determina la siguiente tesis jurisprudencial:

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte : XXXIV

Tesis:

Página: 2035

IMPUESTOS.

Para que el cobro de un impuesto sea fundado, se requiere que haya una ley que lo establezca y que la autoridad fiscal, al fijarlo se ajuste a todos los preceptos de esa ley; de otro modo, el mandamiento para el cobro no es fundado ni motivado.

TOMO XXXIV, Pág. 2035.- Amparo Administrativo en Revisión.- Rendón J. Nestor.- 7 de abril de 1932.- Unanimidad de cuatro votos. Tesis Relacionada con Jurisprudencia No. 264/85

¹⁵ VILLEGAS, Héctor Belisario, Op. cit., pág. 159.

1.5 Definición de Impuesto.

A mediados del siglo XVIII, MONTESQUIEU señalaba al respecto:

"El impuesto es la porción de los bienes que cada ciudadano da al Estado para tener seguridad sobre los que le quedan y para gozar de éstos más placenteramente." ¹⁶

En un concepto un poco más elaborado VILLEGAS HÉCTOR B. determina respecto del impuesto lo siguiente:

"Es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como generadoras de la obligación de tributar (hechos imponibles), situaciones éstas ajenas a toda concreta acción gubernamental vinculada a los pagadores." ¹⁷

"Por su parte *Thiers* ("De la propiedad"), después de comparar la sociedad con una empresa de seguros mutuos, afirma que mediante el impuesto se debe pagar el riesgo en proporción a la suma de la propiedad asegurada." ¹⁸

Es decir, para este autor la propiedad asegurada es el interés asegurable pero no establece la suma a pagar por parte del Estado, es decir, la indemnización o en su caso la contraprestación exacta por parte de éste. En el caso de una mutualidad un conglomerado de personas aporta una cantidad de dinero a está para que en caso de realizarse o concretarse el evento dañoso o

¹⁶ MONTESQUIEU, El Espíritu de las Leyes, Ediciones Sepan Cuantos, Ed. Porrúa, México, 1992, pág. 120.

¹⁷ VILLEGAS, Héctor B., Op. cit., pág. 157.

¹⁸ DE JUANO, Manuel, Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Tomo I, Parte Gral., 2a ed., Ed. Molachino, Argentina, 1969, pág. 294.

riesgo en una persona ésta reciba una cantidad de dinero o indemnización para resarcir el daño.

Es un error lo expresado por *Thiers*, ya que el pago de la prima en una mutualidad obligación principal del asegurado no tiene los elementos que conforman el impuesto como son tasa, tarifa, etc.; aún cuando la prima sea en proporción al riesgo y al bien asegurado.

TERRY afirma:

"Es una carga establecida por la autoridad (que representa al Estado y como consecuencia, a la sociedad) y sufrida por el contribuyente que puede ser ciudadano o extranjero."¹⁹

Resulta acertado el criterio de *TERRY* cuando señala que es una carga sufrida por el contribuyente y sobre todo al establecer claramente que la misma es a cargo tanto de un nacional -ciudadano-, tanto de un extranjero.

M. y A. MELIOT, dicen:

"El impuesto es, en el sentido absoluto del término, el conjunto de derechos, tasas y contribuciones pagadas por los ciudadanos para subvenir a las cargas públicas; es la recaudación efectuada en nombre de la colectividad (Estado, provincias, departamento, comuna, etc.) que afecta las rentas de los ciudadanos para contribuir a los gastos que exige el interés común."²⁰

¹⁹ DE JUANO, Op. cit., pág. 295.

²⁰ Idem.

Es una definición por denotación, ya que el autor nos da elementos o componentes de éste, así como su finalidad que es la de contribuir a los gastos que exige el interés común.

INGROSSO entiende por impuesto:

"La prestación en dinero que por obligación legal, una persona hace al Estado para contribuir a la satisfacción de las necesidades pecuniarias de los servicios públicos, en cuanto ella posee un bien o un conjunto de bienes, o cumple un acto o se encuentra en una situación de derecho o de hecho que revela la posesión de bienes."²¹

TROTABAS LUIS, señala que:

"El impuesto es el procedimiento de repartición legal y anual de las cargas públicas entre los individuos, según sus facultades contributivas."²²

"*Plagnol* distingue entre la concepción clásica y la moderna del impuesto. Para la primera, repite la definición de *Trotabas*, agregando que la repartición aludida no implica **modificar la repartición de bienes capitales o rentas entre los individuos**, vale decir que bajo este aspecto el impuesto quiere ser neutro. Desde el punto de vista moderno, el impuesto trata de ser un instrumento de política económica y social."²³

Lo único que agrega *PLAGNOL* a la definición de *TROTABAS* es el hecho de señalar que el impuesto debe ser "neutro", es decir, quiere abarcar la generalidad y la equidad en los impuestos.

²¹ Idem.

²² Idem.

²³ Idem.

Desde mi punto de vista la distinción entre la concepción clásica y moderna dada por PLAGNOL- no es muy clara, ya que el objeto y finalidad del impuesto siempre ha sido social y económico desde su creación.

Para DE JUANO:

"El impuesto es la obligación pecuniaria que pesa sobre las personas en su calidad de integrantes de un Estado por tener bienes o rentas en el mismo, exigida legalmente según su capacidad contributiva en base a (sic.) las normas fundamentales del país y a los principios de igualdad, generalidad y uniformidad, cuya recaudación debe destinarse a satisfacer las necesidades y servicios públicos indivisibles o el déficit de los divisibles.

En nuestra definición se satisfacen los siguientes elementos distintivos:

- I. Obligación pecuniaria, vale decir, en dinero conforme a las leyes y prácticas contemporáneas.
- II. Que pesa sobre las personas físicas o de existencia ideal, que integran el Estado y que están obligadas a contribuir a la formación del tesoro del mismo en cuanto poseen bienes o rentas en su jurisdicción, protegidos por su régimen jurídico.
- III. La exigibilidad responde coactivamente al imperio de la ley .
- IV. El gravamen debe respetar la capacidad contributiva de tales personas, que es la causa más justa de toda tributación.

V. La obligación legal a de ajustarse a las normas constitucionales del Estado, entre ellas las de anualidad o periodicidad y a los principios de igualdad, generalidad y uniformidad.

VI. Finalmente lo recaudado debe satisfacer necesidades y servicios públicos indivisibles, característica que diferencia al impuesto de las tasas, pudiendo responder también al sufragio del pasivo del Estado."²⁴

1.6 Características de los Impuestos.

Algunos autores han tratado de caracterizar al impuesto con elementos negativos.

Sin embargo, como bien señala VALDÉS COSTA RAMÓN²⁵ debemos tomar en cuenta el presupuesto de hecho y su destino.

El hecho elegido por el legislador esta caracterizado por su naturaleza económica reveladora de capacidad contributiva.

Limitados claro los criterios para determinar el hecho imponible –por los principios jurídicos constitucionales– lo contrario significaría la inconstitucionalidad.

El impuesto nace porque se produce el hecho previsto en la norma. Asimismo, cabe señalar que:

²⁴ Idem.

²⁵ Vid. VALDES COSTA, Ramón, Curso de Derecho Tributario, 2ª edic., Ed. Temis, Santa Fe de Bogota, 1996, págs. 103-104.

- Debe establecerse a través de una Ley;
- El impuesto es una prestación en dinero o en especie que no tiene contraprestación directa por parte del Estado;
- Derivado de que el impuesto tiene como origen próximo la voluntad del Estado, su imposición se establece por este último en forma general;
- Conforme al principio de legalidad, el impuesto es de carácter coactivo, es decir, sino se cumple, el Estado puede utilizar el poder legal para hacerlo cumplir, un claro ejemplo lo encontramos a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución, ya que el Estado es un acreedor preferente, porque puede hacer efectivo el cobro de los créditos sin necesidad de acudir ante un Tribunal Judicial, pues en su artículo 31 fracción IV, la Constitución, señala la obligación que todos los mexicanos tenemos a contribuir en los gastos públicos;
- Debe ser proporcional y equitativo, al respecto en el régimen fiscal mexicano han sido ampliamente discutidos ambos principios, a la proporcionalidad se refiere especialmente a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, misma que se refleja por sus distintas fuentes de ingresos, utilidades y rendimientos. En cuanto a la equidad se comprende esta, como, a la igualdad o generalidad de los contribuyentes ante un mismo impuesto, es decir, que guarden una situación de igualdad. En este sentido la siguiente tesis jurisprudencial:

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte : 199-204 Primera Parte

Tesis.

Página: 144

Impuestos, Proporcionalidad Y Equidad De Los.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

*Volúmenes 199-204, ***pág. 57. Amparo en revisión 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor. *2 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Volúmenes 199-204, ***pág. 57. Amparo en revisión 2980/85. Jesús Farías Salcedo. *26 de noviembre de 1985.*

- Y por último, el impuesto debe destinarse a satisfacer los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos, pues como se señaló anteriormente, su destino final es el satisfacer necesidades colectivas. No obstante lo anterior, y en concordancia con la siguiente tesis jurisprudencial, que a continuación se transcribe; las contribuciones destinadas al pago de un gasto público especial no violan el artículo 31, fracción IV, constitucional:

Novena Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: X, Noviembre de 1999

Tesis: P./J. 106/99

Página: 26 Materia: Constitucional, Administrativa Jurisprudencia.

Contribuciones. Las destinadas al pago de un gasto público especial no violan el artículo 31, fracción iv, constitucional.

Al establecer el precepto constitucional mencionado que los tributos deben destinarse al pago de los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que resida el contribuyente, no exige que el producto de la recaudación relativa deba ingresar a una caja común en la que se mezcle con el de los demás impuestos y se pierda su origen, sino la prohibición de que se destine al pago de gastos que no estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad. Por tanto, si el producto de la recaudación es destinado al pago de un gasto público especial que beneficia en forma directa a la colectividad, no sólo no infringe, sino que acata fielmente lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Amparo en revisión 5994/74. Baker Perkins de México, S.A. 30 de noviembre de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Secretario: Noé Castañón León. Amparo en revisión 153/98. Servicios Inmobiliarios ICA, S.A. de C.V. 26 de marzo de 1998. Once votos. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Aunado a lo anterior, se deben tomar en cuenta algunas notas características de los impuestos, pero de naturaleza económica, pues es necesario señalar que la materia objeto de estudio es de contenido eminentemente económico; aún cuando existan los supuestos en donde se presente un beneficio directo al gobernado o bien cuando sea para una colectividad y por lo mismo no sea determinable el beneficiario.

“Puede sostenerse que el impuesto se establece para satisfacer el gasto público, en la medida en que las restantes fuentes de ingresos no rinden lo suficiente para cubrirlo, o cuando no es recomendable que se satisfagan mediante la contribución especial o los derechos...”²⁶

²⁶ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, Op. cit., pág. 27.

Por lo tanto, como señala Fritz Fleiner citado por MARGÁIN MANAUTOU, "poca importancia tiene, para su caracterización jurídica, el nombre que el legislador haya dado a cada una de esas contribuciones: todo depende de como se implante en cada caso."²⁷

Efectivamente, coincido con lo señalado por éste tratadista, ya que si un servicio público debe ser sufragado con un impuesto o con una tasa, depende de la política financiera que el Estado requiera.

1.7 Clasificación de los Impuestos

En este rubro se abarcarán sólo criterios cuya trascendencia doctrinaria hace ineludible su estudio, lo anterior se debe a que son un tanto dispares los criterios que la doctrina ha utilizado para ubicar a los impuestos en una u otra categoría, por ejemplo algunos tratadistas han ponderado el elemento económico de los impuestos, otros el de la traslación e incidencia, algunos más lo clasifican desde el punto de vista administrativo o de la exteriorización de la capacidad contributiva. Además como se percatará el lector sólo serán estudiados los autores representativos para nuestra materia, sin más preámbulos se iniciará el repaso de las mismas.

²⁷ Idem.

1.7.1 Clasificación según Marzáin.

Para MARGAIN MANAUTOU²⁸ los impuestos se clasifican de la siguiente manera:

- *Impuestos directos.*
- *Impuestos indirectos*

Respecto a esta clasificación, el autor determina que son dos los criterios que la sustentan, por lo que hace al primero, es decir, a los directos son aquellos que no son repercutibles, esto es, no se pueden trasladar; en cuanto al segundo criterio, son impuestos indirectos los que son repercutibles.

Sin embargo, esta clasificación es un tanto imprecisa ya que son muy dispares los criterios que la doctrina ha utilizado para designar impuestos directos e indirectos, entre los que se pueden considerar: al criterio económico, el de la traslación e incidencia.

De lo antes expuesto, se concluye que el criterio utilizado por la mayoría de los autores, es que los impuesto directos son aquellos que no pueden trasladarse, sin embargo la realidad es que conforme a lo dispuesto por el artículo 32 fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no serán deducibles los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas. Por lo que deja abierta la posibilidad de ser trasladado a un tercero.

²⁸ Vid. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Op. cit., pág. 65.

Continuando con la explicación que nos da MARGAIN MONAUTOU; sobre la clasificación de los impuestos estos se divide en:

- *Impuestos reales*
- *Impuestos personales*

Y establece que “son impuestos reales los que se desatienden de las personas y exclusivamente se preocupan por los bienes o las cosas que gravan; en cambio, en los impuestos personales se atienden a las personas, a los contribuyentes, como los pagadores de los mismos.”²⁹

Otros autores señalan que esta clasificación responde a la materia imponible.

No obstante lo anterior considero, que aún cuando el docto MARGAIN señala que son impuestos personales los que atienden a las personas, también conllevan algo de real, pues al final también debemos atender al patrimonio del contribuyente, bien sean rentas o utilidades para que respecto de estos se pague un impuesto.

Como últimas variantes en la clasificación de los impuestos, el tratadista en comento, dice que:

- *Impuestos generales.*
- *Impuesto especiales.*

²⁹ *Ibidem*, pág. 66.

“El impuesto general es el que grava actividades distintas, pero que tienen de común que son de la misma naturaleza. En cambio el impuesto especial es el que grava determinada actividad. El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto general.”³⁰

{ - *Impuesto con fines fiscales.*
- *Impuestos con fines extrafiscales.*

“Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para proporcionar los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de su presupuesto, y los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen, no con el ánimo o deseo de que se produzcan ingresos, sino con el objeto de obtener una finalidad distinta, de carácter social económico, etc.”³¹

1.7.2 Clasificación según De la Garza.

Por su parte DE LA GARZA FRANCISCO SERGIO³² hace la siguiente clasificación de los impuestos:

{ - *Impuestos directos.*
- *Impuestos indirectos.*

Respecto de esta clasificación, según el autor existen varios criterios:

³⁰ *Ibidem*, pág. 71.

³¹ *Idem*.

³² Vid. DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, 19ª edic. 4ª reimpresión, Ed. Porrúa, México, 2001, págs. 387 a 389.

1. Clasificación basada en la incidencia del impuesto. Coincidiendo con MONAUTOU en el sentido de que son indirectos aquellos que se pueden trasladar e indirectos los que no.

2. Criterio administrativo o del padrón. El cual según el autor es el más aceptado por los tratadistas, conforme a este criterio son impuestos directos los que se gravan periódicamente, lo que permite cierta permanencia y estabilidad a través de padrones fiscales.

A contrario sensu, son impuestos indirectos aquellos que tienen como hecho generador hechos aislados, de tal manera que no resulta posible hacer y mantener un padrón de contribuyentes.

3. El último criterio, esta basado en la forma de manifestarse la capacidad contributiva.

Otra clasificación dada por DE LA GARZA es la de:

- *Impuestos reales.*
- *Impuestos personales.*

Al respecto considero como aportación trascendente de este autor el señalar que son los impuestos personales (generalmente progresivos), quienes miden más adecuadamente la capacidad contributiva.

Además de lo anterior, este tratadista establece la posibilidad de personalizar los impuestos indirectos a través de las exenciones en el Impuesto Sobre el Valor Agregado, tratándose de los artículos de primera necesidad.

Sobre la siguiente clasificación:

- *Impuesto sobre el capital.*
- *Impuesto sobre la renta.*
- *Impuesto sobre el consumo.*

El autor señala al respecto que el Impuesto Sobre la Renta grava la riqueza en formación, por ejemplo la que adquieren a través de su trabajo. Por el contrario los Impuestos Sobre el Capital gravan la riqueza ya adquirida por los contribuyentes, es decir, se toma en cuenta el capital sólo como base para hacer el cálculo del gravamen.

Impuestos Sobre los Gastos y Consumos. La clasificación de impuestos sobre el pago comprende los impuestos indirectos sobre la circulación y el consumo y los impuestos sobre los ingresos brutos de los negocios. Ejemplo de impuestos al consumo o al gasto son el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Sobre Teléfonos, el Impuesto a la Producción y Consumo de Cerveza, etc. Muchos de los impuestos que tienen el nombre de impuestos a la producción quedan comprendidos dentro de esa categoría, porque en virtud de la traslación del impuesto vienen a gravar los gastos o consumos de la población.³³

1.7.3 Clasificación según Flores Zavala.

Debido a que en anteriores páginas se ha abordado la clasificación de los impuestos aportada por los distintos autores, en el caso concreto de FLORES ZAVALA³⁴ sólo se señalara la clasificación clásica y tradicional de los impuestos:

³³ Vid. DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. cit.*, pág. 394.

³⁴ Vid. FLORES ZAVALA, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*, 33ª edic., Ed. Porrúa, México, 2001, págs. 299-311.

{ - *Impuestos directos.*
- *Impuestos indirectos.*

Se tienen dos criterios para diferenciar un grupo de otro. El primero de estos es el criterio basado en la repercusión y el segundo es el llamado administrativo.

En concordancia con el primero, es impuesto directo aquél en el que el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente. En cambio por el impuesto indirecto el legislador no grava desde luego al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión.

Ahora bien, desde el punto de vista administrativo, los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión, o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones permanentes, y pueden percibirse según listas nominativas de causantes. Los impuestos indirectos, al contrario, son percibidos con ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado, accidental, no pueden formarse listas nominativas de contribuyentes.

Tratándose de las ventajas que conceden los impuestos directos, este autor señala las siguientes:

- A. Proporcionan al Estado una renta cierta con la que puede contar con fijeza.
- B. Hacen posible la realización de la justicia fiscal.
- C. Tienen en tiempos de crisis el quantum de su rendimiento decrece, pero no excesivamente.

No obstante lo anterior, estos impuestos presentan los siguientes inconvenientes:

A.- Son muy sensibles a los contribuyentes, el sujeto del impuesto conocer perfectamente dónde, cuándo, cómo, y cuánto tiene que pagar; y advierte que por aquel pago no recibe contraprestación alguna.

B.- Son poco productivos, debido a que una cuota muy elevada provocaría reacciones de inconformidad y protesta contra el Estado, así como una tendencia acentuada a evadir el impuesto y en consecuencia no permiten un control exacto de la base.

C.- Son poco elásticos, es decir, aunque algunos como el ISR, aumentan con la prosperidad pública, no lo hacen en la misma forma que los impuestos indirectos. Por otra parte, una elevación de las cuotas de los impuestos directos en tiempos de crisis, daría lugar a resistencias y demoras en el pago y a depreciaciones en el valor de las propiedades gravadas.

D.- Estos impuestos dejan sin gravar a un gran sector social, que comprende a aquéllos que perciben ingresos inferiores al mínimo de existencia, así como a los extranjeros de paso.

En cuanto a los impuestos indirectos, éstos presentan las siguientes ventajas:

A. Son poco perceptibles para los que en realidad los pagan, porque se disimulan bajo el precio de las cosas. Precisamente porque, pasado el momento de su establecimiento el impuesto se confunde con el precio, será

posible señalar una cuota elevada sin provocar grandes protestas de los afectados.

B. Son más productivos que los impuestos directos. Porque permiten gravar a todo un sector de la población que escapa de los impuestos directos.

C. Están dotados de una gran elasticidad. Es decir, tienen una tendencia natural a ser cada vez más productivos al desarrollarse la economía del país, porque con ella aumentan las transacciones, los gastos, etc.; y, por lo mismo, los rendimientos de los impuestos que los gravan.

D. Es posible incrementar su rendimiento con una elevación de cuotas, sin que esto provoque protestas como en el caso de los impuestos directos, precisamente porque se confunden con el precio de los artículos gravados.

Los inconvenientes o desventajas de los impuestos indirectos son los siguientes:

A. No son justos. Pesan más sobre el pobre que sobre el rico.

B. No tienen la misma fijeza que los impuestos directos. En tiempos de crisis financieras, económicas o políticas, crean un déficit, porque cada cual restringe sus consumos, aun cuando esta restricción será menor cuando las cuotas no son muy elevadas.

C. Los gastos de percepción son muy elevados, porque es necesario un gran personal para que se eviten fraudes, especialmente cuando la cuota es alta, porque aun cuando el sujeto sólo paga el impuesto momentáneamente, mientras lo repercute, será una gran tentación para él

defraudar al Fisco, para incrementar su utilidad con el importe del impuesto, o para estar en situación ventajosa frente a sus competidores, al no pagarlo y poder ofrecer un precio más bajo.

D. Producen molestias que entorpecen la industria por la necesidad de controlarlos.

E. Como estos impuestos requieren de gran personal, éste se sustrae a la industria. Los impuestos directos requieren personal más técnico, en tanto que los indirectos lo requieren más numeroso.

F. Cuando las cuotas son demasiadas altas, dan lugar a la disminución en la demanda, se incita a la falsificación de las mercancías para compensar el impuesto o bien al fraude, con el objeto de poder conservar el precio anterior.

Los impuestos indirectos se dividen en dos categorías: Los impuestos sobre los actos y los impuestos sobre los consumos. Un ejemplo de los primeros son los impuestos de importación y exportación. En tanto que, los impuestos sobre el consumo pueden recaer sobre la producción o sobre las transferencias.

También pueden dividirse los impuestos indirectos, en impuestos sobre artículos de lujo, e impuestos sobre artículo de consumo necesario. Los impuestos más productivos son estos últimos, porque los primeros son de un consumo muy reducido.

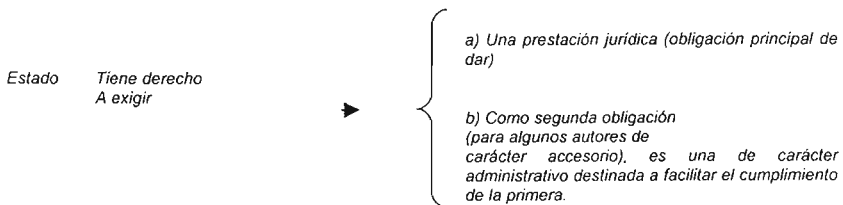
1.8 Elementos de los Impuestos.

En el Derecho Fiscal, la obligación sólo puede nacer u originarse por disposiciones jurídicas, en consecuencia estas surgen necesariamente de normas de Derecho Público; y señalo de Derecho Público porque su fundamento legal se encuentra en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tal y como lo establece este artículo la obligación fiscal debe emanar de una norma jurídica dictada por autoridad competente.

Los elementos de la obligación fiscal son:

- Sujetos;
- Objeto y
- **Vinculo jurídico.**

Respecto a la relación jurídico tributaria, en ésta siempre intervienen dos sujetos: un sujeto activo y un sujeto pasivo. La relación de Derecho Tributario consiste en un vinculo jurídico obligacional:



Se dice que esta prestación jurídica tiene su origen en la realización del presupuesto de hecho previsto por la Ley, elemento vital del vinculo obligacional.

Para GIULIANI FONROUGE³⁵ el deber de cumplir la prestación constituye la parte fundamental de la relación jurídico tributaria es un nexo jurídico entre deudor y el acreedor, para este autor el contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídico patrimonial.

La sustancia de la obligación es solventar el gravamen, en el presupuesto legal da nacimiento a la obligación tributaria y como es sabido, la única fuente de la obligación es la Ley.

Respecto de la obligación fiscal, se debe señalar que esta no sólo consiste en una obligación exclusivamente de carácter económico, también recae sobre el sujeto pasivo de la obligación fiscal el deber jurídico de hacer, no hacer o aún el de tolerar.

La causa es el elemento fundamental o constitutivo de la obligación tributaria, el fundamento inmediato de la obligación tributaria es la Ley y la justificación o fundamento no es sólo la necesidad de dinero, sino propiamente la existencia de atribuciones. Atribuciones que deben ser justificadas.

1.8.1 Sujeto Activo.

El elemento principal del impuesto es el sujeto, en el caso específico de nuestra legislación o en el Derecho Positivo Mexicano la calidad de sujeto activo recae respectivamente sobre la Federación, Estados y Municipios, en sus concernientes esferas de competencia, pero a todo esto, cabe señalar por qué tienen el carácter de sujetos activos:

³⁵ Vid. GIULIANI FONROUGE. Op. Cit., pág 425.

Según lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV constitucional:

“Son obligaciones de los mexicanos...

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

En este sentido, son sujetos activos la Federación, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, por tal motivo éstos tienen la facultad o el derecho de recibir o exigir el pago o cumplimiento de la obligación fiscal.

Sin embargo, respecto de sus atribuciones específicas, se hacen las siguientes precisiones:

Como lo establece el artículo 73 fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

“El Congreso tiene facultad:

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

En consecuencia, el gobierno federal adquiere mediante el Congreso de la Unión plena potestad jurídica tributaria.

Por otra parte la fracción XXIX-A del artículo en comento, señala como facultades exclusivas del Congreso las siguientes:

“XXIX-A. Para establecer contribuciones:

1º. Sobre el comercio exterior;

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

3º. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4º. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación;

y

5º. Especiales sobre:

- a) *Energía eléctrica;*
- b) *Producción y consumo de tabacos labrados;*
- c) *Gasolina y otros productos derivados del petróleo;*
- d) *Cerillos y fósforos;*
- e) *Aguamiel y productos de su fermentación;*
- f) *Explotación forestal; y*
- g) *Producción y consumo de cerveza.*

....”

De lo anterior podemos concluir que la Federación tiene amplias facultades en materia tributaria.

No así los Estados, ya que éstos de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 124 constitucional, sus facultades se encuentran subordinadas, a saber: “Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los estados”.

Por lo antes expuesto, se puede determinar que en el sistema jurídico mexicano sólo el Gobierno Federal posee soberanía tributaria, esto aunado a lo prescrito por la siguiente tesis jurisprudencial:

TESIS: SOBERANIA, PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

TOMO 3º PAG. 618 EPOCA 5ª.

“SOBERANIA: Se ejerce por los Poderes de la Unión en términos de la Constitución Federal; y las Constituciones locales no pueden estar en contra de la Federación. “

De esta manera, sólo el poder central es soberano, el resto sólo son entidades federativas dotadas de autonomía, por lo que hay una limitación a las facultades impositivas de los estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación, reserva señalada en el citado artículo

73 fracción XXIX-A constitucional, y cabe señalar que hay restricción expresa a la potestad tributaria de los estados, según lo establecido por los artículos 117 fracciones IV, V, VI y VII, así como por el artículo 118 constitucionales.

Ahora bien, la Federación, como sujeto activo de la obligación tributaria ejerce tal facultad a través del Secretaria de Hacienda y Crédito Público, quién se sirve, para realizar dicha atribución, de un órgano desconcentrado de su administración denominado Servicio de Administración Tributaria y ésta a su vez, se divide en 36 administraciones locales, cuya circunscripción territorial se encuentra determinada por un acuerdo celebrado entre la Federación (Secretaria de Hacienda y Crédito Público) con las entidades federativas (a través de las respectivas dependencias locales), así como con las Aduanas Nacionales; a través de éstas el Estado vigila el cumplimiento de los deberes tributarios de los particulares y cobra coactivamente los tributos a su favor.

El acuerdo por el que señala el nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria fue publicado el 31 de agosto de 2000 en el Diario Oficial de la Federación, es el dispositivo legal a través del cual se establece y se determina la competencia por territorio en donde podrán ejercer sus facultades las Administraciones, ya que en el mismo se delimitan delegaciones, calles y perímetros en los que únicamente podrán actuar las Administraciones Locales y en el que se precisa el nombre dado a cada uno de ellas, por lo que para poder realizar alguna diligencia fuera de su circunscripción solicitará el apoyo de la Administración correspondiente.

Asimismo, la Ley del Servicio de Administración Tributaria faculta a este órgano en materia recaudatoria y de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1º y 2º se determinan su naturaleza jurídica y su objeto, mismos que a continuación se transcriben:

“ARTICULO 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.

ARTICULO 2o. El Servicio de Administración Tributaria tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público. En la consecución de este objetivo deberá observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, así como promover la eficiencia en la administración tributaria y el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones derivadas de esa legislación.”

1.8.2 Sujeto Pasivo.

Es aquella persona física o moral, nacional o extranjera a quien la Ley le atribuye la realización de determinados hechos o actos que son generadores del crédito fiscal, y que se obliga al actualizarse el supuesto o hipótesis normativa.

En términos generales, se puede decir que el sujeto pasivo del impuesto es aquel que se encuentra obligado al pago de un tributo, es un sujeto de derecho, que invariablemente se encuentra vinculado con el hecho imponible.

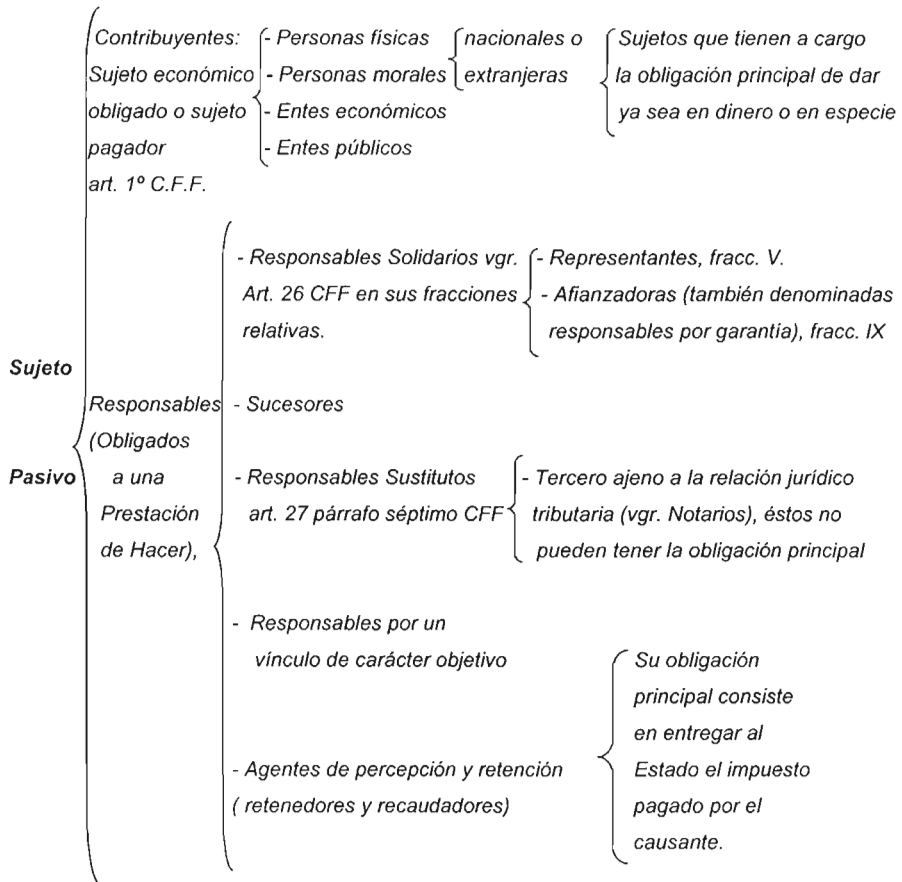
Una vez acentuadas las generalidades del sujeto pasivo, resulta prudente entrar en el estudio de quienes pueden tener dicha calidad y así tenemos que algunos autores, entre ellos VALDÉS COSTA³⁶ establecen que si bien es cierto el sujeto pasivo es responsable por una deuda propia, también lo es el contribuyente por una deuda ajena, en este sentido FLORES ZAVALA³⁷ señala que es sujeto pasivo, el individuo a quien la ley impone la obligación del pago en sustitución y conjuntamente con aquél.

Asimismo, y debido a que el acreedor - en éste caso el Estado -, tiene que situar todos sus mecanismos y figuras jurídicas para garantizar que los contribuyentes o sujetos pasivos por deuda propia cumplan con la prestación legal, tenemos vinculados de alguna forma con éstos, a otro círculo de sujetos, denominado por la doctrina responsables sustitutos o sujetos pasivos por deuda ajena; tendientes a ejecutar sólo obligaciones secundarias, es decir, a realizar sólo prestaciones de hacer, tales como: deberes contables, documentales, de comunicación, etc., mismos que surgen de la obligación principal y esta a su vez del hecho imponible.

Como es sabido, los sujetos activo y pasivo constituyen el aspecto subjetivo del presupuesto de hecho, hecho generador o hecho imponible, cuya actualización origina el nacimiento de la obligación tributaria; por lo antes expuesto se analizará brevemente la figura del sujeto pasivo:

³⁶ Vid. VALDÉS COSTA, Ramón, Op. cit., pág. 311.

³⁷ Vid. FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. cit., pág. 71.



A) Contribuyente. Es quien realiza el hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria. Su determinación de contribuyente, depende siempre de su vinculación con el hecho imponible; su capacidad económica es indispensable pero no define tal calidad, debe soportar la carga tributaria aun cuando realice la traslación.

Su conceptualización o caracterización dependen invariablemente: de su vinculación con el hecho imponible gravado por la ley, de su capacidad económica como elemento esencial ya que si éste falta no hay contribuyente, de la naturaleza de la responsabilidad que tenga éste frente al fisco, así como, de la posibilidad que tenga de transferir la carga tributaria a terceros.

a) Personas físicas. Artículo 1º del Código Fiscal de la Federación.

b) Personas morales. De carácter privado, artículo 1º del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 1º del CFF:

"Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales en que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico..."

c) Entes Económicos. Por lo que se refiere a los entes económicos, tenemos más específicamente la figura del fideicomiso, siempre y cuando a través de él se realicen actividades empresariales; cabe señalar, en concordancia con criterios doctrinales, que para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, no es esencial que este ente tenga personalidad jurídica propia, pues la capacidad en el derecho civil y comercial difiere en el derecho fiscal ya que a éste último lo único que le interesa es la capacidad contributiva o económica.

La figura del fideicomiso se encuentra regulada, entre otros ordenamientos, por la Ley del Impuestos Sobre la Renta, en su artículo 13 párrafo primero, así como por el artículo 14 en sus fracciones V y VI del Código Fiscal de la Federación.

d) Entes Públicos. La Federación. Mucho se ha discutido por la doctrina, en qué casos la Federación, estados y municipios así como las dependencias de Estado pueden ser sujetos pasivos de la obligación así como la personalidad jurídica de los primeros tres y actuar como personas de derecho privado, y de ser así, ubicarse en el hecho hipotético generador de la contribución y por consiguiente convertirse en sujeto pasivo de la obligación.

En el caso específico de nuestra legislación, el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación en su párrafo segundo da solución a esa discusión, pero sólo por lo que se refiere a la Federación, al establecer:

"La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente."

Asimismo, deja abierta la posibilidad de exentar a los Estados extranjeros del pago de impuesto en caso de reciprocidad internacional.

... "Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidos en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados.

..."

i) Establecimientos Públicos. Al señalar los establecimientos públicos FLORES ZAVALA, establece lo siguiente: "Son rasgos característicos de los establecimientos públicos:

- a) Constituyen un organismo encargado de realizar atribuciones que al Estado corresponden;
- b) Tienen una personalidad jurídica, otorgada por acto especial del Estado;

- c) Se extinguen como consecuencia de un acto emanado del Estado;
- d) La dirección de la institución se encomienda a funcionarios señalados por el Estado."³⁸

Un claro ejemplo de estas instituciones, lo es Petróleos Mexicanos, en resumen su característica esencial es la de contar con personalidad jurídica propia.

B) La solidaridad en el Sujeto Pasivo implica -para muchos doctos en la materia-, una gran ventaja para el fisco pues se impone con fines prácticos y de garantía, así como, para facilitar el tráfico jurídico, es decir, un tercero que interviene en la relación tributaria, pero que no tiene relación jurídica alguna con el sujeto activo de la obligación y sin embargo la ley le impone cierta responsabilidad, y si por no cumplir con la misma, se tiene como consecuencia la evasión total o parcial del crédito fiscal por parte del contribuyente (sujeto pasivo obligado directo), lo más razonable es que, con la finalidad de establecer la eficacia tributaria se le obliga al pago de lo evadido y se le sancionó su omisión.

La solidaridad surge como una relación accesoria de la relación jurídico tributaria o relación principal, entre el sujeto activo de la obligación y el contribuyente o sujeto pasivo directo; y de la que emanan obligaciones secundarias para el sujeto pasivo con responsabilidad solidaria.

Se puede decir como regla general que este tipo de responsabilidad se establece siempre por imperio de ley para los terceros, esto por la importancia antes señalada - según lo señalan diversos tratadistas entre ellos MARGAIN MANAUTOU y FLORES ZAVALA, así como, por criterio jurisprudencial-, el

³⁸ Ibidem, pag. 79.

responsable solidario; es un tercero que de forma indirecta interviene en la relación jurídico tributaria y adquiere algunas obligaciones secundarias.

Instancia: Segunda Sala. Epoca: Sexta Epoca

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte : LXI, Tercera Parte

Tesis:

Página: 55

DEUDORES FISCALES.

De acuerdo con un principio elemental de derecho administrativo y que han recogido y consignado los artículos 20 y 31 del Código Fiscal de la Federación, solamente puede considerarse como sujeto o deudor de un crédito fiscal a la persona física o moral que, conforme a las leyes tributarias, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada para con el Fisco Federal; la cual nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que dan origen a esa obligación tributaria. Esta obligación aparte de que, obviamente, puede ser exigida, en caso de incumplimiento, al deudor principal, también lo puede ser a la persona que conforme a derecho deba ser considerada como deudor solidario; pero para que esto suceda, es claro que previamente se finque en contra suya una obligación solidaria, la cual nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que originen esa obligación fiscal solidaria.

Amparo en revisión 8302/61. José L. Corcuera y coag. 2 de julio de 1962. 5 votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

Cabe señalar que cuando se habla de responsabilidad solidaria, el vocablo *solidaridad* tiene en el derecho tributario un significado totalmente distinto del que tiene en derecho privado, primero como ya se dijo anteriormente se establece sólo por ley cuando un tercero incumple en alguna de sus obligaciones y segundo no hay derecho de repetición, de recobro o de resarcimiento para el responsable solidario cuando éste paga, ya que no lo establece la ley.

La primera de las características señaladas con anterioridad, se explica al tenor del siguiente criterio jurisprudencial:

*Instancia: Segunda Sala. Epoca: Quinta Epoca
Fuente: Semanario Judicial de la Federación.
Parte : CXXI
Tesis:
Página: 1969*

SOLIDARIDAD EN DERECHO FISCAL.

El concepto de la solidaridad no es el mismo en Derecho Privado que en Derecho Tributario, ya que en éste hay que distinguir entre la obligación directa a cargo de la persona cuya situación coincide con la señalada por la ley como hecho generador del crédito fiscal, de la responsabilidad substituta, cuando el interesado es sujeto del crédito fiscal en substitución del obligado directo, figura especial del Derecho Tributario que se funda en la necesidad del Fisco de garantizar el pago del tributo en la forma más efectiva.

Amparo administrativo en revisión 3869/52.- Pesquera Industrializadora de Guaymas, S. A.- 2 de septiembre de 1954.- Unanimidad de 5 votos.- Ponente: Nicéforo Guerrero.

Surgen como ejemplos de la figura en comento, los siguientes: los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como aquellas que se causaron durante su gestión; los representantes, sea cual fuere el nombre con el que se les designe, las personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones; quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria; los socios o accionistas cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizado con los bienes de la misma, siempre que la sociedad incurra en cualquiera de los supuestos que se señalan, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el periodo o a la fecha de que se trate; las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que sí proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo, lo anterior con fundamento en lo dispuesto por el artículo 26 fracciones III, V, VIII, X y XI del

CFF; y los demás casos en que la ley señale específicamente quién tiene la calidad de responsable solidario

C) Sucesores. El artículo 26 fracción VII del CFF señala respecto de los donatarios y legatarios, que ambos se encuentran obligados solidariamente, y así establece:

“Son responsables solidarios con los contribuyentes: los legatarios y donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieren causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de estos.”

Este supuesto de la sucesión mortis causa, plantea muchos problemas sobre la responsabilidad determinada de sus sucesores que han albergado en la doctrina, así como en la legislación soluciones diversas, incluso contradictorias; razón por la cual, ésta considera que habrá de estudiarse en cada caso concreto la naturaleza de la responsabilidad de acuerdo con la situación que le dio origen, es decir, su vinculación directa con el hecho imponible, pues frecuentemente la ley tributaria es ambigua al no especificar si el crédito fiscal podrá indistintamente exigirse totalmente a una persona o a los demás herederos establecidos por disposición del de cujus en el juicio testamentario o bien los que resulten ser herederos por la resolución judicial en el juicio in testamentario, además de no mencionar si hay o no derecho de recobro o de resarcimiento por parte del heredero que cubra el crédito fiscal.

Por todo lo anterior, considero acertado el criterio de VALDES COSTA al establecer respecto de los sucesores mortis causa, las siguientes soluciones:

“a) Las obligaciones por concepto de tributos, por la sola razón de ser un pasivo del causante, son transmisibles, como cualquier otro rubro del pasivo...;

b) Las sanciones de naturaleza indemnizatoria –intereses o recargos por mora, es decir, por incumplimiento de la obligación tributaria dentro del plazo legal, perjudicando económicamente a la administración- son igualmente transmisibles dado su carácter de obligaciones accesorias;

c) Las penas pecuniarias por concepto de infracciones, conocidas con la denominación de multas, en principio deben seguir las reglas de derecho penal y extinguirse con la muerte del infractor...;

d) En materia de delitos el principio indiscutible es el de la personalidad. En consecuencia, en ningún caso correspondería responsabilizar al sucesor.”³⁹

De esta manera, es necesario comentar que la solidaridad de los herederos desde el punto de vista de la sucesión mortis causa en el derecho civil -difiere de la solidaridad en el pago de contribuciones establecida por el CFF-; esta premisa determina que los herederos deben responder solidariamente a los acreedores de la sucesión sólo en cuanto al monto de la masa hereditaria y será el albacea quién -sin perjuicio del beneficio de inventario-, al momento de pagar las deudas afecte el monto de la masa hereditaria, la cual se realiza antes de la partición de la herencia y de la adjudicación de bienes de la misma. Además que el legatario es responsable subsidiario, es decir, sólo responderá ante las deudas de la herencia cuando la masa hereditaria no sea suficiente para el pago de las deudas.

Aunado a lo anterior, el artículo 108 párrafo quinto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece: “El representante legal de la sucesión pagará en cada año de calendario el impuesto por cuenta de los herederos o legatarios, considerando el ingreso en forma conjunta, hasta que se haya dado por finalizada la liquidación de la sucesión.”

³⁹ VALDES COSTA, Op. cit, pág. 332.

Por otra parte, el artículo 109 de la citada ley en su fracción XVIII señala que:

“No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

Fracción XVIII: los que se reciban por herencia o legado”.

D) Responsables Sustitutos. El modelo del responsable sustituto tiene su origen en Alemania.

La figura de la sustitución es por así decirlo "sui generis", de reciente creación y no se puede comparar con la sustitución en el Derecho Civil ya que no sigue las mismas reglas. El obligado sustituto es una institución con características propias en el derecho tributario, que lo difieren de su homónima en el Derecho Civil.

En este sentido, la sustitución en el Derecho Fiscal es una técnica jurídica a través de la cual el Estado a través del fisco adquiere una forma de garantía en el cobro por conducto de un tercero, asimismo obtiene mayor información de las relaciones jurídico-tributarias, agiliza la actuación de determinados sujetos de derecho, optimiza sus facultades de recaudación, y en consecuencia logra una mayor prontitud en el cobro.

La doctrina nacional equipara este modelo o calidad de sujeto a la figura del recaudador o retenedor; aún cuando no se debe olvidar y como ya se dijo con antelación sobre la figura del sustituto, esta encuentra su origen en la doctrina alemana, así como en el derecho alemán, mientras que la figura del retenedor o recaudador tiene su origen en la doctrina latinoamericana, de ese modo llega a nuestro CFF como una mezcla de ambas, no definiéndose directamente en la doctrina nacional las características y divergencias entre estas dos categorías.

En la figura de la sustitución - coincido con FLORES ZAVALA⁴⁰-, hay una coexistencia de dos responsabilidades, la directa y la sustituta de manera de que el nombre no corresponde a una sustitución real, debido a que el sujeto pasivo directo por adeudo propio o contribuyente queda obligado a integrar en su obligación tributaria integral las prestaciones realizadas por el obligado sustituto, de aquí que, la expresión "de que el sustituto actúa en lugar del sujeto pasivo directo", debe ser tomada con relatividad.

El sustituto es ajeno a la realización del hecho imponible, esto en relación con el criterio que sostiene PUGLIESE⁴¹, en el sentido de que el derecho fiscal pertenece a la rama del derecho público, por lo que esta característica se manifiesta con considerable vigor en vísperas de lograr una mayor eficacia y garantizar así el cobro del tributo, por lo que como establece este autor, el legislador no conforme con crear la figura de la solidaridad legal entre el deudor directo y otro sujeto pasivo responsable por adeudo ajeno, procede a sustituir realmente a un sujeto pasivo directamente responsable de realizar la obligación por un tercero que nada debe personalmente al Estado.

Por último se reitera el principio de legalidad, por lo que como debe ser en materia fiscal el establecimiento del sustituto esta sujeto a reserva de ley; como lo establece el CFF en su artículo 26 fracciones II y V, son responsables solidarios:

"II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

V. Los representantes sea cual fuere el nombre con que se les designa, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones."

⁴⁰ Vid. FLORES ZAVALA, Op. cit., pág. 117.

⁴¹ Vid. PUGLIESE, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, Estudio Preliminar de Alfonso Cortina Gutiérrez, 2ª edic., revisada y corregida, Ed. Porrúa, México, 1976, pág. 204.

E) Responsables por un vínculo de carácter objetivo. La doctrina coincide en expresar que la responsabilidad objetiva se encuentra a cargo de un tercero el cual adquiere esta responsabilidad objetiva por la sola tenencia de un bien mueble o inmueble afecto a un crédito fiscal, es decir, la sola posesión de un bien mueble o inmueble hacen posible que el poseedor o propietario de éste bien sea responsable hacia el fisco del pago del impuesto que se originó o recayó en ese mueble o inmueble con antelación a su adquisición.

Así, FLORES ZAVALA dice al respecto: "la responsabilidad objetiva se deriva de la tenencia de bienes que están garantizando un crédito fiscal, en virtud de una afectación hecha por la ley tributaria."⁴²

Un ejemplo de lo anterior, lo encontramos en el artículo 26 fracción IV del CFF, que a la letra dice:

"Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma."

Por último, es preciso señalar que hay situaciones en las que una persona puede tener al mismo tiempo dos tipos de responsabilidades, verbigracia: en el caso que ya se menciono (supra sucesores mortis causa), en donde los legatarios y donatarios adquieren responsabilidad solidaria por la parte que les corresponde de los créditos fiscales del de cujus, asimismo, tiene también responsabilidad objetiva; por otra parte, los herederos son también responsables objetivos, por haber adquirido un bien afecto a un crédito fiscal de l mismo autor de la sucesión (Artículo 26 fracción VII del CFF).

⁴²FLORES ZAVALA, Op. cit., pág. 123.

F) Retenedores y recaudadores. Es importante precisar - en concordancia con el criterio de VALDES COSTA Ramón⁴³ -, que éstos son sujetos pasivos de la relación jurídica, asimismo el mecanismo de la retención y la percepción no es exclusivo de estos terceros, ya que es habitual en los representantes y en las figuras similares de los sustitutos y de los sujetos pasivos del IVA.

En mi opinión, hay una coexistencia de responsabilidad entre los agentes de percepción y retención y el contribuyente directo, por lo tanto, los primeros se convierten en codeudores con el fisco; en consecuencia considero acertado el criterio que determina la función de actuación conjunta entre los retenedores y recaudadores con el contribuyente hacia la autoridad recaudadora.

Asimismo, los retenedores y recaudadores son los sujetos extraños o ajenos a la relación jurídico tributaria entre la autoridad fiscal o ente público y el contribuyente, no obstante se encuentran obligados a practicar la retención e ingresar a la administración el monto del adeudo del contribuyente; en consecuencia, en caso de no efectuar la retención por el importe respectivo, será responsable solidario con el sujeto pasivo, así lo indica el artículo 26 en su fracción I del CFF.

Artículo 26 del CFF fracción I:

"Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones."

Por su parte la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 118 señala cuales son las obligaciones de los patrones y así versa:

⁴³ Vid. VALDES COSTA, Op. cit., págs. 339 y 340.

"Quienes hagan pagos por los conceptos a los que se refiere este Capítulo, tendrán las siguientes obligaciones:

I Efectuar las retenciones señaladas en el artículo 113 de esta ley y entregar en efectivo las cantidades a que se refiere el artículo 115 de la misma."

1.8.3 Objeto del impuesto.

Antes de iniciar el breve análisis de este elemento material del impuesto resulta prudente establecer un distingo preliminar entre objeto de la obligación tributaria y objeto del tributo mismo.

"El objeto de la obligación fiscal corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo se ha fijado en especie, el objeto del tributo, en cambio, es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen: la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, condición de las personas mismas, y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo."⁴⁴

El objeto del impuesto, es una circunstancia de carácter material o económico y "está representado por todos los elementos del presupuesto, eliminados sus elementos o aspectos subjetivos."⁴⁵

De este modo, aunque con algunas variantes, la doctrina coincide en determinar al objeto del impuesto:

⁴⁴ GIULIANI FONROUGE, Op. cit., pág. 500.

⁴⁵ DE LA GARZA, Sergio, Op. cit., pág. 417..

- Como elemento material u objetivo del impuesto.
- Es un presupuesto de hecho o circunstancia de carácter jurídico o económico determinado por la ley.
- Circunstancia o hecho que da lugar al pago de un impuesto.
- El objeto de la ley, no esta constituido por los bienes en si mismos, sino por un acto o hecho relacionado con ellos, es decir, que la ley grava un consumo, la transferencia de un bien, la percepción de un ingreso, etc.

1.8.4 Base del Impuesto.

“La base imponible es el parámetro constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios y que siempre lo es cuando los tipos de gravamen son ad valorem”.⁴⁶

Por su parte FLORES ZAVALA conceptúa a la base como “la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de una renta percibida”.⁴⁷

“La base gravable no es otra cosa que aquella magnitud o valor al que se arriba por medio del procedimiento determinado para cada tributo por ley y al que al aplicarse la tasa, alícuota o porcentaje establecido también en la ley da como resultado el monto del tributo a pagar”.⁴⁸

⁴⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. cit., pág. 434.

⁴⁷ FLORES ZAVALA, Op. cit., pág. 135.

⁴⁸ JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Op. cit., pág. 51.

1.8.5 Unidad Fiscal o Unidad Contributiva.

“Es la cosa o cantidad delimitada en medida, peso, etc., sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto”.⁴⁹

“Por unidad contributiva, se entiende, pues, el objeto del impuesto en una unidad elemental”.⁵⁰

1.8.6 Alicuotas, Cuotas y Tipos de Gravamen.

En el derecho mexicano usamos la expresión cuota en el sentido de alícuota; pero en el derecho español, así como en otros sistemas impositivos se utiliza el vocablo cuota para hacer referencia al resultado de aplicar al parámetro la alícuota

Derecho Mexicano { Cuota = Alicuota

Por cuota, FLORES ZAVALA entiende “la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipos de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento”.⁵¹

Derecho Español { Parámetro + Alicuota = Cuota
Entonces Alicuota \neq Cuota

⁴⁹ FLORES ZAVALA, Op. cit., pág. 135.

⁵⁰ DE JUANO, Manuel, Op. cit., pág. 322.

⁵¹ FLORES ZAVALA, Op. cit., pág. 135.

Cabe señalar, que en el derecho español, en estricto sentido doctrinario el parámetro es el género y la base imponible es la especie (por que hay diferentes magnitudes o formas de medir el parámetro); pero en este caso y para efectos del diagrama anterior, el parámetro es una base imponible, pues como diserta SAINZ DE BUJANDA⁵² es imposible obtener una cuota dineraria si se aplica una alícuota o porcentaje a una magnitud distinta del dinero.

En el mismo sentido, indica DE LA GARZA⁵³ que se llama alícuota al tipo de gravamen que consiste en un porcentaje del parámetro, cuando éste consiste en dinero o en bienes valorables en términos monetarios.

Tratándose de los tipos de gravamen, la doctrina los divide en: tipos de gravamen específico y tipos de gravamen graduales. Los primeros han de consistir en una suma de dinero que debe pagarse por cada unidad de la magnitud que constituye el parámetro, es decir, estos tipos de gravamen se aplican a bases imponibles no monetarias. Por lo que se refiere a las segundas, estos consisten en una adición monetaria cuyo importe varía según grados de una escala referida a una determinada magnitud, por ejemplo: el número de habitantes de un municipio. Por ejemplo, si se grava el ejercicio de una actividad comercial.⁵⁴

Para efectos del presente trabajo deberá entenderse el término alícuotas por el de cuotas, a continuación se hará una breve descripción de las mismas:

⁵² Vid. SAINZ DE BUJANDA, Op. cit., pág.s 261 y 262.

⁵³ Vid. DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. cit., pág. 440.

⁵⁴ Vid. SAINZ DE BUJANDA, Op. cit., pág. 263.

Sección 1.01 Tipos de Cuotas	Definición y Ejemplo									
Cuota Fija.	<p>Existe cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria. Por ejemplo la establecida en el decreto publicado en el DOF el 30 de Diciembre de 2002.; disposiciones transitorias; artículo primero, fracción II en el supuesto del Anís, Ginebra y Vodka:</p> <p style="text-align: center;">Anís, Ginebra y Vodka Cuota por litro: \$19.52.</p>									
Cuota Proporcional	<p>Existe esta cuota, cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base, es decir, es la que permanece constante al variar la base imponible. Un ejemplo en el derecho mexicano se da en el Impuesto al Valor Agregado, la Ley del IVA artículo 1º, determina un 15% sobre el importe de las enajenaciones, servicios, etc.</p>									
Sección 1.02 Tipos de Cuotas	Definición y Ejemplo									
Cuota Progresiva. Se divide en indirecta y directa y ésta a su vez se subdivide en progresividad por clases, progresividad por grados y progresividad por coeficientes.	<p>La cuota progresiva aumenta, al aumentar la base imponible; en la progresiva indirecta, la cuota es proporcional y lo que crece es la porción gravable del objeto del impuesto.</p> <p>Hay progresividad directa, cuando el tanto por ciento de la cuota aumenta a medida que aumenta el valor de la base. En la progresividad por clases se señalan en la tarifa clases o categorías sucesivas cada vez mayores, quedando definida cada clase por la cantidad inferior y la superior. Un ejemplo de esta última lo encontramos en la tabla inserta en el artículo 138 de la LISR:</p>									
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">límite de ingresos inferior \$</th> <th style="text-align: center;">límite de ingresos superior \$</th> <th style="text-align: center;">Tasa %</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">0.01</td> <td style="text-align: center;">138, 462.75</td> <td style="text-align: center;">0.50</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">138, 162.75</td> <td style="text-align: center;">321,709.15</td> <td style="text-align: center;">0.75.</td> </tr> </tbody> </table>	límite de ingresos inferior \$	límite de ingresos superior \$	Tasa %	0.01	138, 462.75	0.50	138, 162.75	321,709.15	0.75.
límite de ingresos inferior \$	límite de ingresos superior \$	Tasa %								
0.01	138, 462.75	0.50								
138, 162.75	321,709.15	0.75.								

	<p>La progresión por grados consiste en que se divida la base en fracciones o secciones sucesivas, y a cada sección se le aplica un tanto por ciento cada vez mayor. Este sistema es utilizado en las tarifas aplicables a retenciones y proporciones, publicada en el Anexo 8 de la Décima Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002. "5.Tarifa aplicable durante 2003, para el cálculo de los pagos provisionales mensuales.</p> <table border="1" data-bbox="457 583 1041 760"> <thead> <tr> <th>Límite Inferior</th> <th>Límite Superior</th> <th>Cuota fija</th> <th>Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. %</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>\$ 0.01</td> <td>\$ 439.19</td> <td>\$ 0.00</td> <td>3.00</td> </tr> <tr> <td>439.20</td> <td>3,727.68</td> <td>13.17</td> <td>10.00.</td> </tr> </tbody> </table> <p>El sistema de coeficientes progresivos que se caracteriza por dividirse la base en fracciones en la misma forma que en el caso anterior, se establece una cuota proporcional, igual para todas las fracciones, pero se establece, además; un coeficiente que va siendo mayor para cada sección o fracción.</p>	Límite Inferior	Límite Superior	Cuota fija	Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. %	\$ 0.01	\$ 439.19	\$ 0.00	3.00	439.20	3,727.68	13.17	10.00.
Límite Inferior	Límite Superior	Cuota fija	Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. %										
\$ 0.01	\$ 439.19	\$ 0.00	3.00										
439.20	3,727.68	13.17	10.00.										
Tipos de Cuotas Cuota Degresiva	<p>Definición. Es aquella en la que se señala determinada cuota para cierta base de impuesto, sobre la que se pretende ejercer el máximo de gravamen, siendo proporcional a partir de ella para arriba; de bajo de esa base se aplican cuotas cada vez menores a medida que decrece el valor de la base.</p>												
Cuota Progresiva Inversa o al Revés, llamada también regresiva	<p>En la regresividad, mientras mayor es la base menor es el tanto por ciento, es decir, la cuota disminuye al aumentar la base imponible.</p>												

1.8.7 Tasa o Tarifa.

En el Derecho Tributario Mexicano las tarifas son utilizadas para determinar el monto de la contribución a pagar, tomando en cuenta el importe de los ingresos o actividades que gravan.

“Son las listas de unidades y de cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría”.⁵⁵

1.8.8 Exenciones.

Las exenciones son un privilegio o dispensa, establecidas en la ley por razones de equidad o conveniencia para liberar a una persona de la obligación del cumplimiento de pago de determinadas contribuciones, respetando la generalidad.

La prescripción establecida en el artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señala: “en los Estados Unidos Mexicanos no habrá exención de impuestos”, debe entenderse en relación con lo señalado en el párrafo anterior, es decir, tal exclusión se da sólo en aquellos casos en que la ley o el legislador considerando razones de interés social o económico -tales como la falta de capacidad contributiva-, se ve en la necesidad de establecer las exenciones.

⁵⁵ FLORES ZAVALA. Op. cit., pág. 135.

A decir de, CALVO ORTEGA R. "La exención tributaria es una declaración legal que impide el nacimiento de la obligación tributaria o disminuye la deuda tributaria normal establecida por la ley y que sirve a políticas y objetivos diversos".⁵⁶

1.9 Efectos de los Impuestos: Efectos Fiscales y Extra Fiscales.

Como se señaló en la parte inicial de este trabajo, (supra 1.2 Contribuciones en General), el fin de las contribuciones, y en específico de los impuestos, no puede ser otro que cubrir los gastos públicos. No obstante lo anterior, ¿Será éste el único que pueden tener los impuestos?

Los impuestos tienen por fin proporcionar al Estado los recursos necesarios para el ejercicio de sus atribuciones en concordancia con lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

"Cuando el impuesto tiene como único fin obtener los recursos necesarios para cubrir las necesidades financieras del Estado, se dice que tiene un fin fiscal; cuando el impuesto persigue producir ciertos efectos diversos de la obtención de recursos, se dice que tiene un fin extrafiscal.

Los fines extrafiscales pueden ser culturales, económicos, políticos, sociales, morales, etc.

⁵⁶ CALVO ORTEGA, Rafael. Curso de Derecho Financiero I Derecho Tributario (Parte General), 4ª edic.. Ed. Civitas, Madrid, 2000, pág. 240.

Es cierto que en el primer caso el impuesto, al proporcionar ingresos al Estado, lo capacita para el desarrollo de sus fines económicos, políticos y sociales, pero, además, el impuesto por si mismo puede ser instrumento para que el Estado desarrolle esos fines. Esto es a lo que hemos llamado los fines extrafiscales de los impuestos.⁵⁷

Respecto a los fines extra fiscales a que hace mención el autor encuentro un tanto difícil buscar un fin moral, lo que sería un tanto ilógico pues nos encontramos en el campo del derecho, y aún mas en el derecho fiscal. Lo que es más viable y materialmente posible es que entre los fines extra fiscales podamos encontrar que el legislador busque una mayor estabilidad en el Mercado Interior o el Fomento al empleo.

FLORES ZAVALA distingue con referencia a los fines la siguiente clasificación:

- I. Impuestos con fines exclusivamente fiscales, al respecto el autor señala que este tipo de impuestos tienen como único objetivo la obtención de recursos necesarios para solventar las erogaciones generales y públicas del Estado.
- II. Impuestos que tienen fines exclusivamente fiscales en cuanto a su establecimiento, respecto de esta clasificación el autor menciona que no es el Tributo en sí el que persigue un fin extra fiscal, sino que el fin se va a realizar con el rendimiento del tributo. Es decir, se aplican a ciertos gastos especiales, los cuales, según el autor se autorizan en algunos casos enumerados limitativamente.
- III. Impuestos que persiguen fines fiscales y extra fiscales al mismo tiempo. En este caso, señala como ejemplos: los impuestos sobre alcoholes, aguardientes, aguamiel y productos de su fermentación, etc. Además

⁵⁷ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. cit., pág. 318.

existen otros impuestos con un notorio fin extra fiscal de redistribución de la riqueza y de impedir su excesiva acumulación en pocas manos.

IV. Impuestos que sólo persiguen fines extra fiscales. Con estos impuestos, el legislador pretende que al establecer el impuesto, se obligará a los afectados a desarrollar determinada actividad o a dejar de desarrollarla, con tal de no pagar el impuesto, de manera que con estos impuestos el fisco no percibe ingreso alguno.⁵⁸

Es por eso, que según DE LA GARZA S.⁵⁹ este tipo de impuestos persiguen fines sociales, económicos, etc., y resultan violatorios del artículo 31 fracción IV Constitucional.

1.9.1 Efectos Económicos de los Impuestos.

En este apartado se pretende analizar el aspecto relacionado a todo sistema tributario y que se relaciona con la identificación del sujeto pasivo que finalmente y de manera efectiva paga cada impuesto; así tenemos que coexisten dos sujetos: a) sujeto de iure o de derecho y b) sujeto de facto, pagador o de hecho.

Ahora bien, respecto del sujeto de iure o derecho si bien es cierto la ley establece claramente sobre quién recae la condición de deudor contribuyente en cada impuesto, el hecho es que éste tiene en su favor una serie de mecanismos que puestos en operación le permiten trasladar a otro el impacto del impuesto, de manera de que es éste finalmente quien resulta ser el sujeto

⁵⁸ Vid. *Ibidem*, págs. 318 y 319.

⁵⁹ Vid. DE LA GARZA, Sergio. *Op. cit.*, pág. 291.

pagador efectivo. Cuestión que corresponde estudiar a la doctrina jurídico - económica.

Por lo anterior es necesario determinar los momentos de la imposición así como la trascendencia y naturaleza de cada uno:

A. Percusión. Es el acto formal o efecto por el cual el impuesto recae sobre el contribuyente de iure, es decir, el contribuyente que por imperio de la ley debe pagar el impuesto. Se puede decir entonces que un contribuyente requerido por la ley y obligado por el Estado a pagar el impuesto se convierte en sujeto percutido.

Por lo anterior, si bien es cierto se trata de un fenómeno necesariamente jurídico, desde el punto de vista económico es donde se puede observar que el sujeto llamado por la ley a pagar el impuesto no soporta en su economía tal impacto, por lo que en virtud de la puesta en operación de mecanismos, tales como la traslación, logra transferir a otro la carga del gravamen.

Caso contrario acontece, cuando en algunas ocasiones el sujeto percutido no transfiere a persona alguna la carga tributaria, es decir, el sujeto llamado por la ley a pagar el impuesto soporta en su economía tal impacto, por lo cual se dice que en este caso el contribuyente percutido es así mismo el contribuyente incidido (contribuyente de facto o de hecho).

En el primer supuesto, es decir, cuando el contribuyente de iure logra transferir el peso del gravamen a otro se presenta la figura llamada traslación.

B. La traslación, también denominada repercusión "consiste en la transferencia - total o parcial – del peso del impuesto a otra persona distinta

del 'contribuyente de iure', la cual recibe el nombre de 'contribuyente de facto'.⁶⁰

Hay varias clasificaciones o supuestos de traslación:

- a. Traslación hacia delante o protraslación, esta clase de traslación aplica siguiendo la corriente de los precios en el circuito económico, por ejemplo, cuando el comerciante o sujeto percutido puede transferir o trasladar al consumidor o adquirente de sus bienes la carga tributaria mediante el aumento o incremento de los precios de venta, de este modo el comerciante o contribuyente percutido logra disminuir su carga fiscal, asimismo el adquirente asume la condición de sujeto incidido.
- b. Traslación hacia atrás o retrotraslación, hay traslación hacia atrás "cuando el sujeto incidido, mediante una reducción en el precio de la mercadería que compra, logra trasladar toda la carga tributaria a los proveedores de su consumo."⁶¹
- c. Traslación oblicua. Puede ser hacia adelante o hacia atrás, y consiste en transferir a través del mecanismo de variación de los precios de los bienes o servicios que se ofertan, así como de los que se adquieren como insumos, el peso o la carga impositiva a compradores o proveedores de bienes o servicios o bien a todos los sujetos ya sea en su condición de enajenantes como de adquirentes independientemente de que se trate de mercancías, productos o servicios gravados o no por el tributo.

C. Remoción del impuesto. A decir del referido tratadista DE JUANO en su multitudada obra Curso de Finanzas y Derecho Tributario, al referirse a la

⁶⁰ GARCIA VIZCAINO, Tomo I, Op. cit., pág. 84.

⁶¹ DE JUANO, Op. cit., pág. 326.

Relatividad Científica de la Clasificación sobre los momentos de la imposición específica que las consecuencias de la incidencia sobre el contribuyente pueden presentarse entre otras, en forma acumulativa o alternativa a través de un aumento del esfuerzo, fenómeno conocido con el nombre de remoción del impuesto.

"Bajo tal expresión se comprende el conjunto de cambios que la incidencia del impuesto provoca en la conducta del sujeto percutido, distintos a los concernientes a la modificación de precios, con el propósito de contrarrestar el impacto del impuesto."⁶²

D. Difusión del impuesto. Se entiende por difusión, la proyección en el mercado, de los efectos económicos de los impuestos, es decir, se pretende comprender el estudio de la amplia gama de efectos de naturaleza y densidad variada que el impacto del impuesto produce en el sujeto incidido; en consecuencia ocurren transmutaciones en los consumos, inversiones, ahorro, producción y empleo; el contribuyente incidido, puede adoptar conductas como la disminución de los consumos.

E. Incidencia. La incidencia es un fenómeno consistente en el peso efectivo del tributo, es decir, la incidencia indica el sacrificio o la carga efectiva que soporta el contribuyente de facto o contribuyente definitivo.

⁶² JIMENEZ GONZALEZ, Antonio. Op. cit., pág. 73.

CAPÍTULO II.

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Como es sabido, la producción constituye el flujo inicial del sistema económico, y en su obtención colabora tanto el sector empresarial como el de la administración pública, por lo que el valor añadido o agregado viene a ser una magnitud aplicable sólo en las unidades productivas, en una primera aproximación se puede decir que el valor agregado equivale al incremento de valor que experimentan las cosas y bienes en el transcurso del proceso productivo.

El IVA es una derivación de los impuestos a las ventas, tributos éstos, que económicamente inciden sobre la riqueza, permite la posibilidad de ser trasladado hasta el consumidor final, sin embargo, no es éste, por lo general el sujeto pasivo desde el punto de vista jurídico, sino otra persona que se vincula con el bien destinado al consumo, así como a su proceso de producción. No es acumulativo, se puede englobar el impuesto en el precio de la mercancía y es uno de los llamados impuestos neutrales, características éstas que serán profundizadas en su apartado respectivo.

En ese sentido, ¿Qué representa en términos económicos un impuesto como el IVA para los ingresos del Estado?, ¿Porqué causas se establecería un impuesto como éste?, ¿Qué beneficios obtienen las empresas y la administración pública con su aplicación? y ¿Cuáles son los aspectos más positivos del impuesto?

En el desarrollo del presente capítulo se hará un breve recorrido a través de sus antecedentes y evolución, poniendo especial énfasis en Alemania y Francia con el fin de comprender mejor su objeto y funcionamiento.

2.1 Concepto.

El IVA es un impuesto indirecto; cuya base imponible esta constituida por el valor agregado -aumento de precio-; tiene como característica ser un gravamen multifásico, es decir, aunque incida una sola vez en el precio hasta el consumidor final, son sujetos del gravamen los productores, vendedores, prestadores de servicio, importadores, etc., gravando en cada uno de ellos sólo la parte del valor de sus ventas, prestaciones de servicios, etc., por lo que cada industrial o comerciante al recibir el pago del impuesto que traslada a sus clientes, recupera el que a él le hubieran repercutido sus proveedores y entera al fisco sólo la diferencia que corresponde al valor económico añadido en cada una de esas etapas; la consecuencia lógica es destruir el efecto acumulativo del gravamen en cascada.

Aunado a lo anterior, FLORES ZAVALA establece respecto del IVA: "Es de tipo real porque el hecho imponible no tiene en cuenta las condiciones personales de los sujetos pasivos, sino sólo la naturaleza de las operaciones económicas. Desde el punto de vista económico-financiero pertenece al género de impuestos a las transacciones o sea, a la circulación económica de los bienes. Es un Impuesto a las Ventas. La característica esencial consiste en la fragmentación del valor de los bienes y servicios que se enajenan o se prestan, para someter a impuesto cada fragmento, en cada una de las etapas de negociación de dichos bienes y servicios, en forma tal que en la etapa final, quede gravado su valor total."⁶³

En un comparativo, con el sistema tributario chileno, se puede observar que el concepto que la doctrina establece sobre el IVA es similar a la noción que al respecto se tiene por los tratadistas en México.

⁶³ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op.cit. pág. 524

"El IVA Chileno es un impuesto al consumo, que se aplica a través de un sistema de pagos fraccionados, de modo que la suma de las cuotas ingresadas en arcas fiscales en las distintas fases del proceso de producción y comercialización corresponden al total soportado por el consumidor final, quien es, en definitiva, el incidido por el tributo."⁶⁴

Ahora bien, en Europa este impuesto tiene las siguientes características:

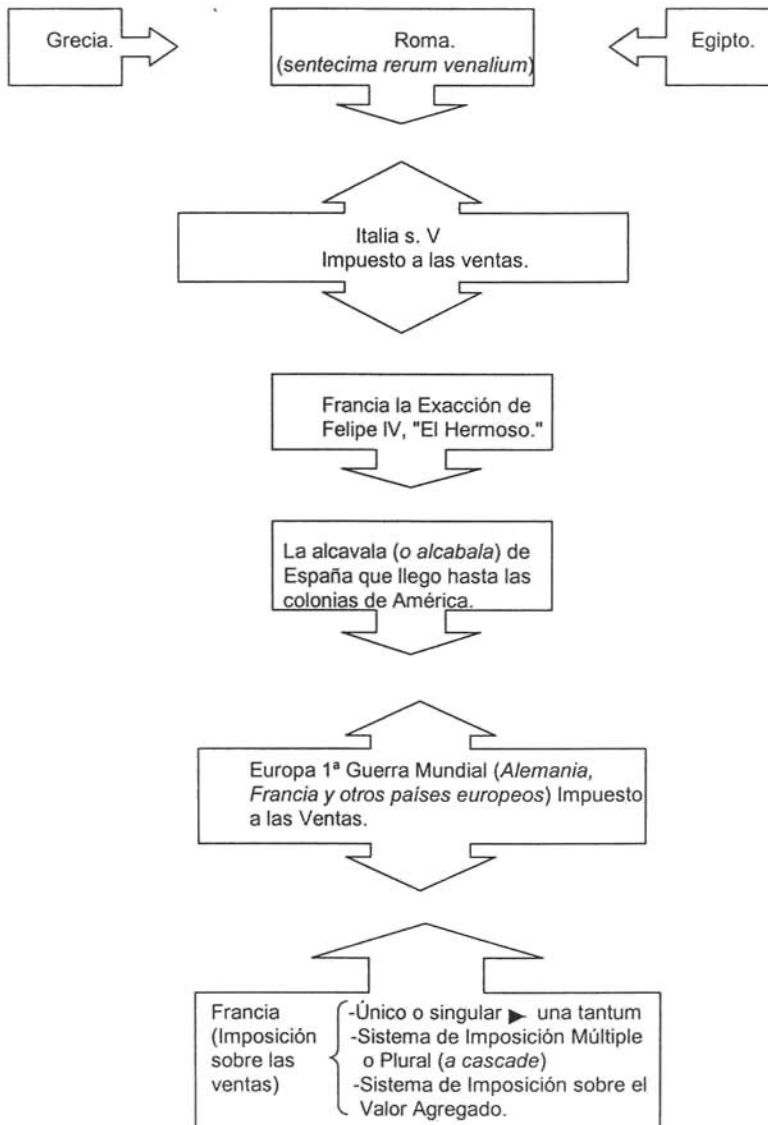
- a) "Se causa sobre la venta.
- b) El vendedor debe trasladarlo al comprador y recabar de este último, el impuesto correspondiente, de allí que, quien soporta el impacto fiscal es el comprador;
- c) Constituye un impuesto nivelador respecto a los artículos de importación, pues los iguala fiscalmente con los elaborados en el país, ya que estos últimos soportan impuestos sobre las compras de materiales y servicios necesarios para su fabricación.
- d) Exceptúa de impuesto a los bienes exportados al extranjero y devuelve o compensa al vendedor, el gravamen que previamente haya cubierto. Así se favorece al producto elaborado en el país y exportado para su venta, porque no incluye dentro de su precio impuesto alguno y así puede competir ventajosamente con otros bienes extranjeros similares; y
- e) Establece un sistema de compensación del impuesto pagado y retenido por los proveedores al efectuar las adquisiciones contra el impuesto causado en las ventas y retenido a los clientes (ver punto b), enterando al fisco únicamente la diferencia o manifestando el saldo a favor."⁶⁵

⁶⁴ EMILFORK S., Elizabeth, "Aspectos Doctrinarios del Impuesto al Valor Agregado Chileno". *Revista de Derecho*, Chile. Enero-Junio 1989, Número 185, Año LVII, pág. 23.

⁶⁵ PARAS PAGES, Alberto. y Miguel Jiménez Delgado. *Impuesto al Valor agregado*. Ed. Centro de Investigación Tributaria Filial de la Confederación Patronal de la República Mexicana, México, 1972, pág. 8

2.2 Breves Antecedentes Históricos.

Evolución Histórica del IVA



Sin pretender ahondar en el tema, se hará un breve análisis de la evolución de lo que hoy en día conocemos como IVA, acentuando el desarrollo obtenido en Francia, en cuanto al perfeccionamiento doctrinario de algunas figuras jurídicas que conforman este impuesto.

En efecto, en cuanto al impuesto a las ventas sus antecedentes - estiman algunos autores -, se remontan en la antigüedad a Atenas, Egipto y Roma, culturas en las que fueron recaudados; empero, Friedrich Klein citado por GARCIA VIZCAINO⁶⁶ entiende que los impuestos a las ventas en el antiguo Egipto deben ser considerados como tributos al consumo.

Posteriormente en Francia, durante la monarquía de Felipe IV el "Hermoso" (1285 a 1315) fue adoptado como un medio de recaudación encausado a satisfacer la extraordinaria avaricia del monarca galo.

En España, el primer aspecto de la alcavala o alcabala lo encontramos en forma de impuesto local, que fue sancionado como impuesto nacional en 1342. La alcavala española se aplicó en América mediante la Real Cédula de 1591 y se establecía sobre las diversas etapas de comercialización, con una tasa que llegó al 6%, este impuesto se abolió en 1845.⁶⁷

Posteriormente y como consecuencia de una recesión económica y a causa de la primera guerra mundial, Francia a través de su Hacienda Pública se vio obligada a buscar fuentes de recursos y financiamiento para sufragar su Gasto Público y así cumplir con sus obligaciones del Gasto Social, por lo anterior resulta importante estudiar y entrar al análisis de la evolución del IVA y de las formas que fue adoptando hasta llegar a la actualidad.

⁶⁶ Vid. GARCIA VIZCAINO, Catalina. *Derecho Tributario, El Derecho Tributario Vigente Análisis de la Legislación, Doctrina y Jurisprudencia*, Tomo III, Parte Especial. Ed. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997, pág 135.

⁶⁷ Vid. VILLEGAS, Héctor Belisario. *Op. cit.* pág. 772.

2.2.1 Del Sistema de Impuesto en Cascada al Sistema de Imposición sobre el Valor Agregado

"El primer impuesto francés sobre el volumen de negocios fue llamado impuesto sobre el gasto (ley de 31 de diciembre de 1917): gravaba sólo las ventas al por menor, ya que las ventas realizadas en estadios anteriores (ventas del fabricante, ventas del mayorista) se efectuaban en régimen de suspensión de impuesto. Este impuesto efímero suscitó tan elevado grado de fraude que su rendimiento fue irrisorio.

Hasta 1920 no apareció en Francia el impuesto sobre el volumen de negocios en cascada, o acumulativo, a imitación del impuesto alemán creado en 1916."⁶⁸

Este sistema llamado de la Imposición Múltiple o "a cascade" gravaba a las mercancías en cada una de las etapas de su negociación o comercialización tanto en el ciclo industrial como en el comercial; es decir, en su versión más simple grava el valor de un producto o servicio a cada facturación o a cada cambio de manos.

Entre los principios a que dio origen a la elaboración de este impuesto, GEORGES Egret estableció una lista en su citado libro Impuesto sobre el Valor Añadido, entre los que destacan los siguientes:

- Las personas imponibles fueron definidas como aquellas que habitual u ocasionalmente compran para revender o ejecutan actos pertinentes a las profesiones sometidas al impuesto sobre los beneficios industriales o comerciales.

⁶⁸ GEORGES, Egret, *El IVA (Impuesto Sobre el Valor Añadido)*, Ed. Oikos-tau, S.A. ediciones. Barcelona, 1979, págs. 13 y 14

- Fue precisada la distinción entre ventas y prestaciones de servicios, y la Noción de prestaciones de servicios (más extensa que la admitida en Alemania).

- Quedó definida la territorialidad: sólo las operaciones realizadas en Francia se consideraban imponibles, las exportaciones fueron exoneradas y las importaciones gravadas. Pero los productos exportados conservaban en su precio la carga del impuesto percibido en estadios anteriores a la exportación.

- El deudor legal quedaba sometido al régimen de la declaración controlada (contabilidad o libro de ventas, con la obligación de conservar los justificantes).

Debido a que se definió a las personas imponibles, la base de este impuesto fue mucho mayor en consecuencia también lo fue su rendimiento; no obstante lo anterior, creaba desigualdad en la carga fiscal, pues se favorecía a los artículos de consumo suntuario en relación con los bienes que adquiría la generalidad de la población.

Este impuesto no favoreció a las exportaciones, pues no obstante que éstas fueron exoneradas, los productos exportados conservaban en su precio la carga del impuesto en estadios superiores, porque se gravaban todas las operaciones por las que pasaba el objeto, por lo que la idea de que la mercancía pudiera competir ventajosamente en los mercados extranjeros resultaba relativa.

Además creó gran desigualdad ya que se gravaban más onerosamente los productos vendidos al término de un circuito largo a cargo de comerciantes pequeños, que los comercializados por las empresas integradas que, gracias a un circuito corto, eludían por lo menos en parte los efectos de la cascada; por lo

que se favoreció la concentración de empresas, ya que estas podían organizarse de tal forma, que evitaban las transacciones con el objeto de evitar el pago del impuesto, lo que originó la multiplicación de fusiones destinadas a realizar una integración vertical.

Las complicaciones y obstáculos del sistema anterior, dieron origen a severas críticas que condujeron a otros sistemas, entre ellos el llamado unatantum.

Y aunque de hecho la imposición sobre el volumen de negocios no fue suprimida sino hasta 1936; el citado sistema de la Imposición Única o Singular, unatantum, es el resultado de un ejercicio legislativo inmensurable que tuvo su origen en el año de 1922 a 1925, que diera pauta a algunas reformas, creando una serie de impuestos únicos que aunque destinados al sector alimentario sentaron las bases para que en 1932, el impuesto sobre cuerpos grasos instituyera en el sistema tributario francés dos nociones que sirvieron de base al impuesto único sobre producción: la noción de productor y la de compra en suspensión de impuesto.

Con esta serie de reformas, se creó el Impuesto Único sobre la Producción (Ley del 31 de Diciembre de 1936), que pretendía la igualdad entre las mercancías importadas y la producción en el interior, así como, proporcionar la neutralidad entre circuitos cortos y circuitos largos, en consecuencia no existía ningún estímulo a la concentración e integración; pues consistía en gravar por una sola vez al producto, es decir, la imposición era sobre una sola operación de venta de éste.

Entre otras ventajas se redujo de 1.600.000 a 782.000 el número de los sometidos al impuesto, por lo que el hecho de que existiera un reducido número de causantes, permitía un control fiscal mayor.

No obstante, frente a estas ventajas, se pueden señalar una serie de problemas a los que dio lugar; entre los que se encuentran los siguientes:

- a) El primer problema que se presentó, fue el de escoger qué acto dentro del camino del producto desde el productor hasta el consumidor, es el que debía gravarse; por lo que la legislación francesa que siguió este sistema, prefirió gravar la salida del producto de la fábrica, es decir, con un gravamen directo sobre la producción;
- b) El segundo problema una vez definido el momento del gravamen, sería establecer una clara distinción entre la producción y la comercialización; y
- c) El último problema consistía en considerar el hecho, de que a veces las operaciones se hacen no de productor a comerciante, sino entre productores, o en el caso de considerar la venta al mayoreo, no de mayorista a minorista, sino entre mayoristas. Este último problema originó que la legislación francesa siguiera el sistema de suspensión del impuesto (el cual años más tarde fue sustituido por el sistema de pagos fraccionados), de acuerdo con este sistema el impuesto no se causa sino hasta la última transacción realizada por un grupo económico, es decir, se grava la producción hasta que el artículo sale de los productores, para entrar en su comercialización. Por lo que se refiere al sistema de pagos fraccionados (Ley del 24 de Septiembre de 1948), este resultado de la eliminación del régimen suspensivo y su sustitución por la imposición en cada estadio, bajo deducción del impuesto sobre la producción facturada por los proveedores en el momento de la compra de las materias primas y productos asimilados tuvieron muchos pretextos, pues aunque cada uno de los sujetos del mismo ramo, por ejemplo, productores, pagaba una parte del impuesto basada en la labor que realizaba o por el valor que añadía al producto, y el último vendedor dentro del ramo de la producción deducía del impuesto a pagar el

que habían pagado sus antecesores dentro del mismo ramo y no obstante que esto hacía un sistema aparentemente fácil, aunado a la creencia de que se iba a producir una aceleración en el cobro del impuesto; frente a todo esto fue necesario reconocer que si en apariencia el impuesto se pagaba en parte desde el comienzo del ciclo de producción, y por lo tanto más pronto, esto era sólo una falsa apariencia, toda vez que las deducciones anulaban automáticamente estas ventajas.

Uno de los efectos inesperados de los pagos fraccionados fue el de abrir la vía al descubrimiento del IVA.

Para lo cual se hace necesario consultar a LAURE MAURICE, dada la trascendencia de sus contribuciones en el tema, es considerado como el pionero del IVA. Entre las aportaciones de LAURE a las mejoras del impuesto sobre la producción que preconizaba, destacaba esencialmente la de instituir un impuesto general:

- Que gravaba lo mismo los productos que los servicios;
- Que se aplicaba hasta el estadio del comercio; y
- Que conservaba el régimen de pagos fraccionados, pero sin limitar la deducción al impuesto generado en el momento de la compra de sólo los productos que se incorporaban en el bien imponible, es decir, el derecho a la deducción debía extenderse a todos los elementos constitutivos del valor de este bien, lo que conduciría a gravar este valor una única vez.

LAURE anunció la deducción en una sola vez del impuesto, lo que haría del IVA un impuesto estimulador de la inversión. Como ya se mencionó con antelación su doctrina sirvió de base a la doctrina y legislación francesa -a través de la comisión de la reforma fiscal, que presidida por LORIOT siguió las huellas de éste-.

Así "Los técnicos franceses elaboraron una serie de estudios sobre este problema y lograron que a partir de 1948, se estableciera el Impuesto al Valor Agregado. Este gravamen se creó para ser cubierto en varias fases permitiendo la deducción del impuesto cubierto en la etapa anterior. Una parte no deducible comprendía los pagos por adquisiciones de bienes de activo fijo y por prestación de servicios. Dicho impuesto fue aplicable exclusivamente hasta la etapa del mayorista."⁶⁹

De 1953 a 1955 se hicieron varias reformas y se permitió la deducción de impuestos pagados por la adquisición de activos fijos y recepción de servicios. Hasta entonces el impuesto era aplicable hasta la etapa del mayorista.

Sobre el Sistema de Imposición sobre el Valor Agregado, cabe señalar que este impuesto no gravaba el margen bruto o valor añadido de la empresa, ni el valor total del producto en cada transacción o su valor en una sola etapa, de las que es materia de negociación, sino por el contrario grava el valor de los productos, es decir, a lo que se designa plusvalía o valor agregado y que el producto adquiere como consecuencia de cada una de las transacciones de que es parte, desde su primera fabricación hasta su venta al consumidor.

Entre las ventajas que ofrece este sistema, se encuentran las siguientes:

- a) Se elimina el efecto piramidal de la tributación; y
- b) Afianza cierta neutralidad fiscal tanto en los planos nacionales, como internacionales, y no provoca la integración vertical de empresas, entre otras ventajas.

⁶⁹ PARAS PAGES, Alberto. Op.cit. págs. 3 a 4

2.2.2 La implantación del Impuesto al Valor agregado en México.

Para incursionar al análisis de la institución del IVA en México, se debe mencionar previamente, que como consecuencia de un retraso en la estructura del sistema fiscal federal y debido a las ganancias que se habían observado en los países europeos, así como a su funcionamiento y efectos reales, se hicieron intentos por adoptar ese mecanismo en México, es decir, el del Impuesto al Valor Agregado.

Y como se señaló con anterioridad (supra página 70), con el desarrollo económico, el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles resultó obsoleto y deficiente como su homólogo francés; en consecuencia la crítica más ardua hecha a este impuesto derivó del efecto en cascada; deficiencia que fue imprescindible corregir, por lo que el sistema fiscal fue sometido a un proceso de revisión constante desembocando en el Anteproyecto de Ley del Impuesto Federal sobre Egresos.

La ley del IVA se publicó en el Diario Oficial el 29 de Diciembre de 1978, pero no entraría en vigor sino hasta el 1º de Enero de 1980. Lo que indica un año de vacatio legis, este período fue ineludible entre otras cosas para informar y difundir las nuevas disposiciones entre el público consumidor, comerciantes e industriales; para capacitar a los trabajadores al servicio del estado y entidades encargadas de la recaudación, comprobación y demás tareas de administración del impuesto; así como, para poder analizar los posibles efectos de la ley y sus repercusiones en el público, además de los problemas que podían presentarse. Entre las críticas a este impuesto, se haya el que los empresarios con este nuevo sistema se convertían en simples retenedores del mismo ya que sólo lo trasladaban; aunado a lo anterior, se reprochó el hecho de que las mismas mercancías eran compradas por gente de muy diferentes niveles

socioeconómicos y de riqueza, por lo que los ricos estarían en posición de comprar una mayor variedad de cosas y no simplemente en mayor cantidad o más lujosas puesto que hay muchas formas de gastar y consumir (v.gr. los viajes al extranjero), que no pueden quedar al alcance del grueso de la población.

Pero, pese a las críticas, es indiscutible que aún cuando este impuesto se revela como un instrumento burdo para incrementar los ingresos, y si bien es cierto que las mismas mercancías son compradas por personas de muy diferentes niveles; también lo es la existencia de una escala de mercancías, entre las cuales se debe tomar en cuenta su grado de superfluidad y esencialidad, en consecuencia gastará más quién demuestre una mayor capacidad de pago o de consumo.

Además, el IVA vendría a eliminar el efecto repetitivo del gravamen (el cual gravaba con una tasa general del 4% al Impuesto de Ingresos Mercantiles sobre el precio de los bienes y servicios que adquirirían los contribuyentes; quienes en su mayoría no se percataban de las numerosas ocasiones en las que un bien, al pasar de una mano a otra, volvía a causar el mismo 4%), que quedaba totalmente oculto en el precio de los bienes y servicios.

Por todo lo anterior, se advirtió la necesidad de reemplazar el Impuesto Acumulativo en Cascada por el Impuesto al Valor Agregado como el utilizado en Francia, no obstante con modalidades propias en un esfuerzo por adaptarlo a las necesidades propias del país, y como se ha acentuado con vigencia a partir de enero de 1980.

De esta manera, al corregirse paulatinamente los errores de la imposición tipo cascada, el Impuesto al Valor Agregado en México demostró sus ventajas, que son las siguientes:

- Este impuesto desalienta la concentración vertical de las empresas, al gravar directamente cada una de las etapas de la producción.
- El IVA al disminuir la carga fiscal del costo final del producto, elimina la formación piramidal del impuesto.
- En el plano internacional, el impuesto favorece y estimula el desarrollo de las exportaciones, pues las exenta.
- Son retenedoras de la parte proporcional del impuesto tanto las personas físicas como las personas morales, ejerciéndose un auto control que obliga a cuidarse unos a otros, pagando así cada uno la tasa del valor agregado.
- En conclusión, el impuesto al valor agregado aumenta los ingresos fiscales, no en razón del monto de la tasa, sino a causa del mejor control; siendo así un obstáculo al fraude.

2.3 Sujetos del Impuesto al Valor Agregado.

El artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece, quiénes son los sujetos obligados al pago de este impuesto:

"Están obligados al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I. Enajenen bienes

II. Presten servicios independientes.

III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV. Importen bienes o servicios...⁷⁰

Respecto de lo establecido en el primer párrafo del artículo en comento, tenemos que: el artículo 8º del Código Fiscal de la Federación establece qué debemos entender por Territorio Nacional, y así establece:

"para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial."

Por lo que respecta a la fracción primera del artículo 1º de la ley del IVA que señala la enajenación de bienes, ésta será materia de estudio en un apartado posterior.

Por otra parte la fracción II del citado artículo menciona que están sujetos al pago de éste impuesto los prestadores de servicios independientes; para efectos de determinar que debemos entender por prestación de servicios independientes el artículo 14 de la Ley del IVA señala las hipótesis que son objeto del hecho imponible:

"Se considera prestación de servicios independientes:

I. La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes

II. El transporte de personas o bienes.

III. El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.

IV. El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.

V. La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.

⁷⁰ Ley del Impuesto al Valor Agregado.

*VI. Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no éste considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.*⁷¹

Sin embargo, para cumplir con el Principio de JUSTICIA EN LA TRIBUTACIÓN, la propia ley impositiva, (LIVA) establece algunas exenciones, por ejemplo:

No se pagará el impuesto:

a) Por la enajenación de los siguientes bienes (Art. 9o):

I. El suelo.

II. Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación...

III. Libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra, que realice su autor.

IV. Bienes muebles usados, a excepción de los enajenados por empresas.

V. Billetes y demás comprobantes que permitan participar loterías, rifas sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, así como los premios respectivos...

VI. Moneda nacional y moneda extranjera, así como las piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter...

VII. Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, con excepción de certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar este impuesto...

VIII. Lingotes de oro con un contenido mínimo de 99% de dicho material, siempre que su enajenación se efectúe en ventas al menudeo...

IX La de bienes efectuada entre residentes en el extranjero o por un residente en el extranjero a una persona moral que cuente con un programa autorizado conforme al Decreto que Establece Programas de Importación Temporal..."

b) Por la prestación de algunos servicios (Art. 15).

c) Por el uso o goce temporal de muy contados bienes (Art. 20) y,

d) Por la Importación de determinados bienes o servicios (Art. 25).

⁷¹ Ibidem.

El desarrollo doctrinario del tema de los sujetos que intervienen en la recaudación del IVA, debe comprender para su mejor entendimiento, con las clasificaciones elaboradas por los diversos autores más importantes, transcritas a continuación.

Dentro de la clasificación doctrinaria que nos dan los autores tenemos una muy trascendente -de los sujetos pasivos- en concordancia con la ley de la materia; y así se tiene la Clasificación de B. ORTEGA, Joaquín citado por Margain Manautou, quién agrupa a los agentes auxiliares del fisco en las siguientes categorías:

- a) "Agentes de liquidación. Son las personas a quienes una ley fiscal impone el deber de formular la liquidación de créditos tributarios por los que no tengan responsabilidad directa. La liquidación del impuesto predial es por lo regular a cargo del personal hacendario, así como los créditos que deriven de la aplicación de la contribución por mejoras, etc.
- b) Agentes de retención. Son personas a quienes una ley fiscal impone el deber de descontar, de los pagos que hagan a deudores directos de créditos tributarios, el monto de dichos créditos; v. gr. la retención del impuesto sobre utilidades distribuibles por la sociedad que las distribuye; la retención de impuestos sobre salarios y emolumentos por el patrono que hace el pago al trabajador, etc.
- c) Agentes de recaudación. Son los terceros a quienes una ley fiscal impone el deber de efectuar el cobro de determinados créditos tributarios y de entregar la cantidad recaudada a la autoridad fiscal competente. En los impuestos sobre consumo de energía eléctrica, artículos de lujo, de gasolina, etc., generalmente, el que proporciona el servicio o enajena el bien gravado, tienen a su cargo la obligación de cobrarle al consumidor del servicio o bien adquirido, el impuesto que grava la operación y del cual éste es el sujeto pasivo directo.

d) Agentes de verificación. A diferencia de los agentes de liquidación, retención y recaudación, el agente de verificación lo puede ser no solamente un tipo de persona, sino diversas. En efecto, conforme a las ideas de esta clasificación, los agentes de verificación son los terceros a quienes una ley fiscal impone el deber de no autorizar los actos o contratos que se celebran entre ellos, sin la previa comprobación de que los créditos tributarios directamente relacionados con esos actos o contratos han sido pagados. Son ejemplo de esto, los notarios que no deben protocolizar actos o contratos gravados por la ley sin que previamente las partes les acrediten el pago de los créditos fiscales correspondientes; así como los jueces y funcionarios públicos, que no deben autorizar actos gravados sin que previamente satisfagan los créditos fiscales o abstenerse de efectuar inscripciones en los libros de registros públicos, sin la previa comprobación de que determinados créditos tributarios han sido pagados –no inscripción por parte del Registro Público de la Propiedad -.”⁷²

Respecto del inciso a) tenemos que el autor se refiere a los responsables solidarios, tratados por el legislador en el artículo 26, fracción III del Código de Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

“Son responsables con los contribuyentes:

Fracción III.- Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

⁷² MANAUTOU, Margain, Op. cit., págs. 260 a 261.

*No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere éste Código y su reglamento.*⁷³

El criterio seguido por el CFF es el más acertado, ya que, si un tercero que interviene en la relación tributaria no cumple con el deber jurídico que le impone la ley, y ello trae como consecuencia la evasión total o parcial del crédito fiscal por parte del sujeto pasivo directo, justo es que se le obligue al pago de lo evadido y se le sancione en su omisión, ya que si el hubiera cumplido con sus obligaciones, difícilmente el responsable directo lo habría eludido.

En relación con el inciso b) respecto a los sujetos retenedores, su fundamento legal se encuentra en la Ley del IVA en su artículo 1o. A.

En correspondencia con el inciso c) de la clasificación doctrinal, esta atina a sostenerse en la legislación fiscal, en el artículo 26, fracción I del CFF instituye como responsables solidarios con los contribuyentes, a los retenedores y las personas a quienes las leyes imponga la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de estos pagos.

Por lo que se refiere a la figura del agente verificador, el lector percibirá como Joaquín B. Ortega se refiere acertadamente al artículo 33 párrafo segundo de la ley del IVA, la cual hace referencia a la enajenación accidental de inmuebles y a la letra establece:

“Tratándose de enajenación de inmuebles por la que se deba pagar el impuesto en los términos de esta Ley, consignada en escritura pública los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán dentro de los siguientes quince días

⁷³ Código Fiscal de la Federación.

siguientes a la fecha en que se firme la escritura, en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio."

Pero la ley hace una excepción a este deber jurídico, en concordancia con el artículo 1º. A, fracción I que reseña a las instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria.

Se entiende que la ley hace esta excepción por que en tratándose de personas morales con actividades empresariales, la ley les impone el deber jurídico de llevar una contabilidad y en consecuencia rendir una declaración de impuestos.

"Asimismo, son agentes de verificación los terceros a quienes una ley fiscal imponga el deber de no efectuar pagos si no es previa entrega de un recibo o documento requisitado en la forma que la propia ley determina. La empresa que adquiere un bien está obligada en el momento de hacer entrega del precio a recabar un recibo que consigne el traslado del impuesto al valor agregado; de no consignar la traslación, el gasto no es deducible.

A esta clasificación deben agregarse los agentes de control que son los terceros a quienes una ley fiscal impone el deber de no transportar mercancías o efectos, sin que previamente el propietario de ellos haga entrega de la documentación probatoria del pago de los créditos tributarios, o el deber de proporcionar los datos o informes relacionados con los contribuyentes cuya actividad investiga la hacienda pública. Esto último, tiene como objetivo controlar todas las operaciones que un contribuyente celebra con ellos y sirve para determinar, con mayor o menor precisión, el volumen de operaciones que aquél realiza, su posible utilidad y si ésta va de acuerdo con lo declarado."⁷⁴

⁷⁴ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Op. cit., pág. 261.

Sujetos Obligados a Retener el IVA.

Las últimas reformas en materia fiscal, han tenido como objetivo central incrementar la recaudación fiscal. Para ello, se considera como mecanismo fiscalizador para el pago del IVA, la Retención de dicho impuesto.

El artículo 1º. A de la Ley de referencia, establece que están obligados a efectuar retención del impuesto que se le traslade, los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:

- I. *"Sean instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria.*
 - II. *Sean personas morales que:*
 - a) *Reciban servicios personales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por personas físicas, respectivamente.*
 - b) *Adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización.*
 - c) *Reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes, prestados por personas físicas o morales.*
 - III. *Sean personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles o los usen o los gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país.*
 - IV. *Sean personas morales que cuenten con un programa autorizado conforme al Decreto que Establece Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación...*
- ...Quienes efectúen la retención sustituirán al enajenante, prestador de servicio u otorgante del uso o goce temporal de bienes en la obligación de pago y entero del impuesto."*

La nueva normatividad tiene como propósito, garantizar que la contribución sea cubierta por el sujeto real. Esto permite a las autoridades fiscalizar a un menor número de contribuyentes que en su caso serán los recaudadores de la citada contribución.

"Para efectos de comprender el tratamiento de la retención, obsérvese la siguiente comparación:

Un prestador de servicios que expide un comprobante de honorarios a una persona moral:

	EN 1998	PARA 1999
HONORARIOS	\$ 1,000.00	\$ 1,000.00
(+) IVA 15%	150.00	150.00
(-) RETENCION 10%	100.00	100.00
(-) RETENCION IVA	-----	150.00
TOTAL	\$ 1,P.00	\$ 900.00

...⁷⁵

El art. 3. de la Ley del IVA, obliga también a la Federación y sus organismos descentralizados, para que efectúen igualmente la retención en los términos del artículo 1º. A de la Ley previsto en la fr. III cuando adquiera bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban servicios, de personas físicas, o de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país en el supuesto. La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos o aprovechamientos. Según última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de Diciembre de 2002.

⁷⁵ CANDELARIO MIRANDA. Amador, *Análisis Práctico de los Impuestos*, Ed. Themis, México, 1999, páginas 269 a 271.

2.4 Objeto.

Como se ha señalado (supra), el artículo primero de la Ley del IVA, establece como sujetos de esta contribución a las personas físicas y morales que en territorio nacional realicen actos o actividades que constituyan el objeto de la contribución y que a continuación se enuncian:

- I. Enajenen bienes.
- II. Presten Servicios.
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV. Importen bienes o servicios.

2.5 Base del Impuesto.

Como se ha establecido con anterioridad, la base de los impuestos indirectos, está constituida en términos generales por la manifestación de la riqueza pero reflejada esta en los consumos, las transferencias económicas, contratación de servicios independientes o adquieran el uso o goce temporal de bienes, así como importen bienes o servicios, entre otros, por lo anterior se deduce la existencia de una riqueza.

La base imponible está constituida por el "valor agregado" a un producto en sus operaciones de fabricación o de distribución comercial, quedando eliminado el efecto acumulativo o de cascada. (supra punto 2.1)

En términos generales la base del impuesto será el valor de la enajenación del bien.

Flores Zavala, define a la base del impuesto como "la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto".⁷⁶

En el caso del impuesto al valor agregado la cuantía en el caso de enajenaciones estará determinada por el precio total pactado de todas las operaciones que se realicen en un ejercicio fiscal incluyendo toda cantidad que se le adicione por otros impuestos, o por derechos intereses normales o moratorios, penas convencionales, o cualquier otro concepto.⁷⁷

A falta de precio pactado se estará al valor que los bienes tengan en el mercado o en su defecto al del avalúo.

Considero que lo establecido por el autor en comentario no precisa que las cantidades pagadas por terceros, también serán incluidas para efectos de calcularse para ser gravados por el IVA, como ejemplo de lo anterior se encuentran las subvenciones, que son subsidiadas por el Gobierno Federal.

Por otra parte, la LIVA en su artículo 12 establece respecto de la base del impuesto en las enajenaciones, lo siguiente:

"Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio o la contraprestación pactados, así como, las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto."

Con lo anterior el lector se percatará que la base imponible incluye "un importe total de la enajenación", es decir, la expresión del texto legal en la parte última da una idea de generalidad en el concepto de la base imponible que rige

⁷⁶ FLORES ZAVALA, Op. cit. Pág. 135.

⁷⁷ Ibidem. pág. 531

la filosofía de las múltiples consultas de la administración al incluir en la base las cantidades que se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos.

Si el importe o exigibilidad de las cantidades que se adicionan al valor total dependen de circunstancias posteriores a la enajenación; darán lugar al pago del Impuesto sobre el Valor Agregado en el mes que sean exigibles.

Si en la declaración anual el causante tiene saldo a su favor puede solicitar su devolución o continuar el acreditamiento mensual. Los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.

2.6 Tarifa o Tasa.

El artículo 1°, párrafo segundo de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, preceptúa que éste se calculará aplicando a los valores que la misma establece la tasa del 15%; además, en ningún caso, se considerará que el mismo forma parte de dichos valores.

En la misma tesitura, el artículo 2° de la Ley de la materia se señala que, el impuesto se calculará aplicando la tasa del 10% a los valores que señala este ordenamiento, para quedar como sigue:

“Tratándose de importación, se aplicará la tasa del 10% siempre que los bienes y servicios sean enajenados o prestados en la región fronteriza”.

Pero más adelante la misma Ley hace una excepción a la regla de aplicar el 10% a la zona fronteriza, al indicar:

CAPÍTULO III.

COMERCIO ELECTRÓNICO.

3.1 Definición de Comercio.

El comercio nace espontáneamente cuando una región posee lo que otras desean, (por ejemplo hierro, café), o cuando su industria ha adquirido una ventaja relativa en la producción de ciertas cosas, por ejemplo, trigo, automóviles. Su expansión depende de muchos factores, entre otros el adelanto de los transportes y comunicaciones, el sistema bancario y financiero y las leyes de los diversos países que pueden estimularlo u obstaculizarlo (por ejemplo cuotas y derechos de importación).

Entre los puntos positivos o ventajas que ofrece el comercio se encuentran el hecho de brindar al consumidor más posibilidades de elección y características más variadas para elegir, bastaría con responder la siguiente pregunta: ¿A cuántas cosas tenemos actualmente acceso gracias al comercio?

No solamente los consumidores tienen más opciones para elegir ya que compran productos extranjeros acabados, sino que además se diversifica la gama de productos acabados y de servicios producidos y ofrecidos por la industria nacional, así como, también las distintas tecnologías que esta última puede utilizar.

Numerosas acepciones tiene el vocablo castellano comercio, "derivado de la voz latina *comecium*, de *cum* y *merx*, *mercis*, mercancía.

Puede definirse al comercio como: La actividad lucrativa que consiste en intermediar directa o indirectamente entre productores y consumidores con el objeto de facilitar y promover la circulación de la riqueza."⁷⁹

La Nueva Enciclopedia Jurídica define al comercio como: "la actividad mediadora por excelencia que tiende a efectuar la circulación de los bienes entre productores y consumidores...."⁸⁰

El comercio "es la negociación que se hace comprando, vendiendo o permutando mercaderías."⁸¹

La mayoría de los autores no se ha puesto de acuerdo en la definición de comercio, esto se debe quizá a la naturaleza tan heterogénea del contenido del mismo y a que su punto de vista es limitado al comprender sólo a uno de los dos elementos que abarca el comercio, es decir, únicamente analizan el aspecto jurídico, dejando a un lado la economía política que contiene elementos como la circulación de moneda, bienes y servicios determinantes en la economía de mercado de los Estados.

De esta manera, el comercio con un contenido primordialmente económico basado en el intercambio entre personas o pueblos, en el fondo también se manejan relaciones sociales y es en esta parte en donde interviene el derecho al reglamentar jurídicamente tales relaciones a través de la legislación mercantil.

⁷⁹ *Enciclopedia Jurídica Omeba*, Tomo III Clar-Cons., Ed. Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1955, pág. 305

⁸⁰ *Nueva Enciclopedia Jurídica*, Tomo III, Ed. Francisco Seix, Barcelona, 1983, pág. 307.

⁸¹ *Gran Diccionario Enciclopédico Ilustrado*, Tomo III, Ed. Reader's Digest, México, 1979, pág. 821.

3.2 Naturaleza Jurídica del Comercio.

La naturaleza jurídica del comercio se refiere a una actividad social de carácter económico regulada por la legislación mercantil. La naturaleza jurídica es según adopte una de las diversas formas; como puede ser la compraventa, comisión, depósito, transporte, seguros, banca, etcétera.

3.3 Acto de Comercio.

La teoría al referirse al comercio, remite al acto de comercio, debido a que en atención a este último se realiza la actividad comercial, igualmente es a través de los actos de comercio como se realiza la actividad lucrativa denominada comercio. Razón por la cual determinados diccionarios jurídicos homologan el vocablo acto de comercio al de comercio y así se tiene que:

Acto de comercio es "cualesquiera contratos, operaciones y negociaciones que por reunir los caracteres necesarios que prescribe la legislación mercantil vengan comprendidos en sus disposiciones."⁸²

"Denominase acto de comercio a la expresión de la voluntad humana susceptible de producir efectos jurídicos dentro del ámbito de la realidad reservada a la regulación de la legislación mercantil."⁸³

Ciertos tratadistas han tratado infructuosamente definir el acto de comercio, el motivo es la naturaleza tan heterogénea de los elementos que lo integran,

⁸² ATWOOD, Roberto, Diccionario Jurídico, 1978, Editor y distribuidor: Librería Bazan, México, 1978, pág 14.

⁸³ Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano A-CH, 2ª edic. revisada y aumentada, Ed. Porrúa, México 1987, pág. 78.

algunos autores destacan como nota esencial de éste la especulación comercial. De esta manera "más que de acto debe hablarse de actividad comercial, es decir, de una serie de actos dirigidos a una misma finalidad... En este sentido la actividad del comerciante abarca, en primer lugar, manifestaciones de la voluntad humana (negocios jurídicos), es decir, actos voluntarios del hombre que producen efectos jurídicos; pero también hechos ajenos a dicha voluntad humana, que acarrearán efectos de derecho dentro del campo comercial..."⁸⁴

A) Breve Evolución Histórica.

Los orígenes del comercio, así como del acto de comercio resultan un tanto inciertos, cabe agregar a esto que la presentación del comercio no coincide históricamente con el nacimiento del derecho mercantil, pues como se podrá observar a través del siguiente cuadro, normas jurídicas indiferenciadas rigen hasta la actualidad las relaciones económicas que tienen carácter comercial. Debido en gran medida a la forma lenta en que el derecho se va adaptando a las necesidades de la sociedad en la que se desarrolla el individuo en este caso el comerciante, pues algunos autores señalan que la fórmula del sistema mercantil es el acto de comercio, pues amén de que su celebración determina la aplicación del derecho mercantil, la figura del comerciante no existe sino en función del acto de comercio:

Por lo antes dicho, dada la importancia del acto de comercio y en aras de comprender mejor su evolución, así como para tener un conocimiento previo del mismo, a continuación se elabora el siguiente cuadro histórico:

⁸⁴ BARRERA GRAF, Jorge, *Instituciones de Derecho Mercantil. Generalidades. Derecho de la Empresa. Sociedades*, 1ª reimpresión, Ed. Porrúa, México 1997, pág. 9.

Una industria basada en la recolección de productos naturales, surge como una industria incipiente porque sólo tenía como finalidad satisfacer las necesidades básicas y de subsistencia de la comunidad a la que pertenece.

Posteriormente, al incrementarse los grupos humanos, el hombre tiene la necesidad de la obtención de satisfactores que no produce la organización donde se encuentra y surge un comercio rudimentario que no conoce otra forma que el trueque.

En el mundo antiguo las caravanas transportaban los productos de oriente - sedas, especias, ornamentos metálicos -, hasta que los fenicios desarrollaron el comercio marítimo en el Mediterráneo: Tiro, Sidón y Cartago florecieron a base del trueque directo.

Antes de existir la moneda numeraria, el comercio se hacía con la moneda de esa época, es decir, cereales y frutas, con la explotación de minas de carbón se extendió el uso del hierro debido a la abundancia de metales preciosos se creó la moneda.

En Grecia, la moneda se conoció desde el siglo VII a.C., elaborada primero por lingotes de plata que tenían peso y formas variables, después los sustituyeron por fragmentos de metal uniformes que se acuñaban con una señal para garantizar oficialmente su valor, el nombre de la moneda era Dragma y fue la moneda internacional del mundo Mediterráneo.

Roma importaba trigo de Egipto y objetos de lujo de Asia, es por eso que su legislación contenía la *actio exercitoria* que se daba contra el dueño de un buque para el cumplimiento de las obligaciones contraídas por su capitán; con el nombre de *nauticum foenus* se regulaba el préstamo a la gruesa, es decir, aquel cuya exigibilidad esta condicionada por el feliz retorno de un navío y en el que se conviene fuerte rédito.

Desde la caída del imperio Romano, Constantinopla ejerció la supremacía comercial, que paso a Venecia y otras ciudades italianas después de las cruzadas.

En el medioevo, se formó la Liga Hanseática para proteger a sus miembros y obtener privilegios comerciales.

La caída de Constantinopla en poder de los Turcos (1453), amenazó las rutas del Mediterráneo y los europeos buscaron nuevos caminos a Oriente. Con el descubrimiento de América y la expansión de España y Portugal en los siglos XV y XVI llegó a su apogeo la llamada revolución comercial.

Un acontecimiento de gran importancia en la historia del comercio, así como una aportación del derecho mercantil es la promulgación hecha por Napoleón del Código de Comercio Francés, que entró en vigor en el año de 1808.

La revolución industrial de los siglos XVIII y XIX dio un nuevo impulso al comercio mundial, que ha crecido a la par con los progresos de la ciencia y la industria aprovechando algunos inventos conocidos.

“Tan pronto como la economía cerrada o natural, en la cual cada grupo satisface íntegramente sus necesidades por sí mismo, resulta inadecuada a la compleja organización de una sociedad, surge un fenómeno, el trueque, que tal vez en sí mismo no puede ser calificado de mercantil, pero que tiene como necesaria consecuencia el comercio.”⁸⁵

Por lo anterior, es notorio que el hombre al efectuar trueques casi nunca era con el fin de consumir los productos adquiridos, sino más bien para realizar nuevos intercambios con el objeto de hacerlos llegar a un consumidor; por lo tanto, el tratadista MANTILLA y MOLINA tiene razón en afirmar que el trueque lleva como consecuencia al comercio.

La inconveniencia de la utilidad de las cosas ofrecidas con la de las cosas demandadas, se subsana pronto con la creación y uso de la moneda, que representa todas las utilidades y los efectos de comercio que remplazan a la moneda.⁸⁶

Respecto del pueblo heleno, mención particular merece el derecho de la isla de Rodas, cuya legislación logró tal perfección referente al derecho marítimo misma que importó su incorporación al derecho romano.⁸⁷

En el derecho romano se encuentran normas aplicables al comercio, pero no una distinción formal entre derecho civil y derecho mercantil, pues aún cuando en su legislación existían figuras como: *actio institutoria*, *actio exercitoria* y la *nauticum foenus*, (esta última regulaba el préstamo a la gruesa), en Roma la actividad del comercio era observada despectivamente por los romanos, perteneciendo al área de la población esclava.

⁸⁵ MANTILLA MOLINA, Roberto L., *Derecho Mercantil, Introducción y Conceptos Fundamentales, Sociedades*. 2ª reimpresión de la XXIX edic.. Ed. Porrúa, México, 1997, pág. 3.

⁸⁶ Vid. *Enciclopedia Jurídica Omeba*, Tomo III Clar-Cons., Op. cit., pág. 306.

⁸⁷ Vid. MANTILLA MOLINA, Roberto L., Op. cit. pág. 4.

La caída del imperio romano de occidente produjo una completa decadencia de las actividades comerciales, trayendo aparejada la disgregación política y social, por lo que, el comercio surgió a consecuencia de las cruzadas, que no sólo abrió las vías de comunicación con el Cercano Oriente, sino que además provocó un intercambio de los productos de los distintos países europeos.

Desde el punto de vista jurídico, este florecimiento o auge del comercio ocurrió en condiciones políticas y jurídicas muy distintas de las que habían prevalecido en Roma, pues al no ser posible regular la hipótesis nacientes del comercio en el *Corpus iuris civilis*, ya que el derecho ahí contenido no respondía a las exigencias de la época, es entonces cuando surgen las practicas uniformes en las operaciones comerciales, que en la mayoría de los casos se imponían obligatoriamente en las corporaciones o asociaciones de comerciantes constituidas éstas por personas dedicadas a una misma actividad que se agrupaban para la protección y defensa de sus intereses comunes.

Estas prácticas uniformes se encontraban cimentadas en una serie de usos y costumbres comerciales que paulatinamente van recopilándose como ordenanzas y estatutos entre las que sobresalen: Las Ordenanzas de Bilbao y Los Roles de Olerón respecto al comercio marítimo.

En derecho mercantil medieval se encuentra el origen de muchas instituciones comerciales contemporáneas: el registro de comercio, las sociedades mercantiles y la letra de cambio.

La formación del derecho mercantil era predominantemente un derecho subjetivo, cuya aplicación se limitaba a la clase de los comerciantes. Pero, por otra parte, el elemento objetivo de la comercialidad de la relación dio base para ampliar el ámbito del derecho mercantil: si primeramente los tribunales consulares sólo tenían competencia sobre quienes formaban el gremio,

apresuradamente se considero que quienes de hecho ejercían el comercio, aún cuando no hubieran ingresado al correspondiente gremio, estaban sometidos a la jurisdicción de sus tribunales y a las normas de sus estatutos.

En la edad moderna se puede observar la formación de Estados Nacionales al comenzar esta época de manera simultánea se produjo la decadencia de los gremios de mercaderes, aunque todavía a fines del siglo XVI se publica en Ruán una compilación privada, el *Guidon de la Mer* (Gallardete del Mar), de especial importancia para el seguro marítimo, rápidamente la actividad creadora de normas jurídicas es reasumida en su integridad por el Estado, la manifestación más importante de la actividad legislativa antes de la revolución francesa lo constituyen las ordenanzas llamadas de Colbert en lo relativo a comercio terrestre y marítimo.

Utteriormente con el Código de Comercio Francés o Código de Napoleón (de 1807, que entraría en vigor en 1808) el derecho mercantil se vuelve predominantemente objetivo: es el realizar actos de comercio, y no la calidad de comerciante, lo que determina la competencia de los tribunales mercantiles y la aplicación del Código. Sin embargo, el elemento subjetivo no deja de influir, en cuanto se presumen mercantiles los actos realizados por un comerciante.

En la actualidad, los gobiernos han pretendido siempre encauzar el comercio de acuerdo con diversas teorías económicas, como el mercantilismo o el proteccionismo aduanero de los siglos XIX y XX; después de la segunda guerra mundial la necesidad de expansión comercial llevó a la organización de diversos sistemas regionales de mercado común, por ejemplo la Unión Europea, ALALC, Tratado General de Integración Económica Centroamericana, entre otros. En fortalecimiento a está tendencia de cooperación internacional, se nota en la actualidad una inclinación a la integración de bloques económicos

aún más grandes, a la cooperación internacional y a la armonización de normas para evitar restricciones y prohibiciones en el comercio.

B) Acto de Comercio. Clasificación.

Sin entrar en materia de estériles debates sobre la clasificación de los actos de comercio, he optado por resumir sólo los criterios más uniformes de la nomenclatura clasificatoria, no sin antes señalar lo siguiente:

El acto de comercio es el elemento clave de la legislación mercantil, sin embargo el Código de Comercio (CC) no da una definición del mismo, menos aún la doctrina.

La causa⁸⁸, es que en la larga enumeración de los que nuestro derecho mercantil califica como actos de comercio se comprende una gran variedad de éstos cuya naturaleza deriva de distintas y disímbolas razones aunado al hecho de pretenderse aplicar al derecho mexicano doctrinas que se elaboraron contemplando otras legislaciones estructurando así el acto de comercio con base en el sistema objetivo del Código francés de 1808.

Por consiguiente la ulterior clasificación será sólo para efectos prácticos ya que lo que para unos es un acto de comercio principal por el sujeto que interviene en ellos, para otros autores es un acto accesorio.

1. Actos de naturaleza civil (esencialmente civiles), es decir, que nunca y en ningunas circunstancias son regidos por el derecho mercantil, pueden

⁸⁸ Vid. BARRERA GRAF, Jorge, Op. cit., pág. 69.

reducirse a los relativos al derecho de familia y al derecho sucesorio (Inter vivos y mortis causa).

Sumado a lo anterior, los actos esencialmente civiles no revisten un propósito o un fin lucrativo de especulación comercial, es decir, no persiguen el provecho o la utilidad como finalidad propia o principal, ni como actividad ordinaria.

2. Actos absolutamente mercantiles. Según MANTILLA y MOLINA (en su obra anteriormente citada), estos actos siempre y necesariamente están regidos por el derecho mercantil.
3. Como una segunda clase de actos de comercio que no son ni esencialmente civiles ni mercantiles sino que pueden revestir uno u otro carácter, existen los actos de mercantilidad condicionada.

Los actos de mercantilidad condicionada pueden subdividirse en dos grupos: Actos principales de comercio y Actos accesorios o conexos.

BARRERA GRAF⁸⁹ acude a dos criterios de clasificación y señala que los actos principales lo son en función de los elementos del negocio jurídico: sujeto (consentimiento y capacidad), objeto (cosa que sea materia de la obligación), causa (finalidad del acto o de la actividad) y forma (o bien, tipo o esquema elegido). Y desde su punto de vista son cuatro los grupos o categorías de actos de comercio: primero, por el sujeto o sujetos que intervienen en su celebración (comerciantes profesionales o accidentales y empresarios); segundo, por su objeto, es decir, porque el bien sobre el que recaiga el acto o negocio, sea una cosa mercantil (buques o títulos valor); tercero, porque su finalidad sea

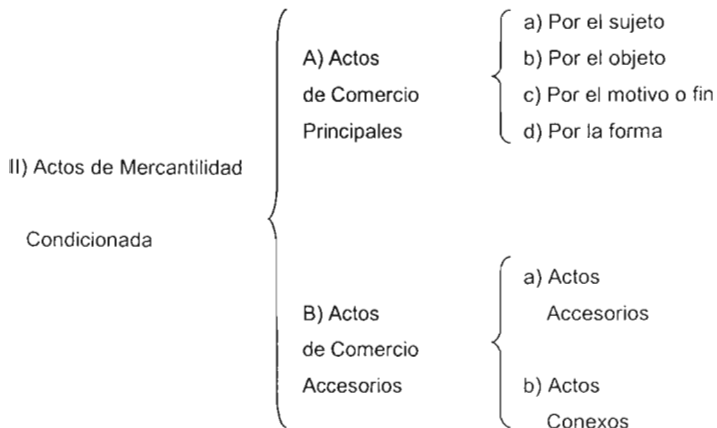
⁸⁹ Vid. *Ibidem*, pág. 70.

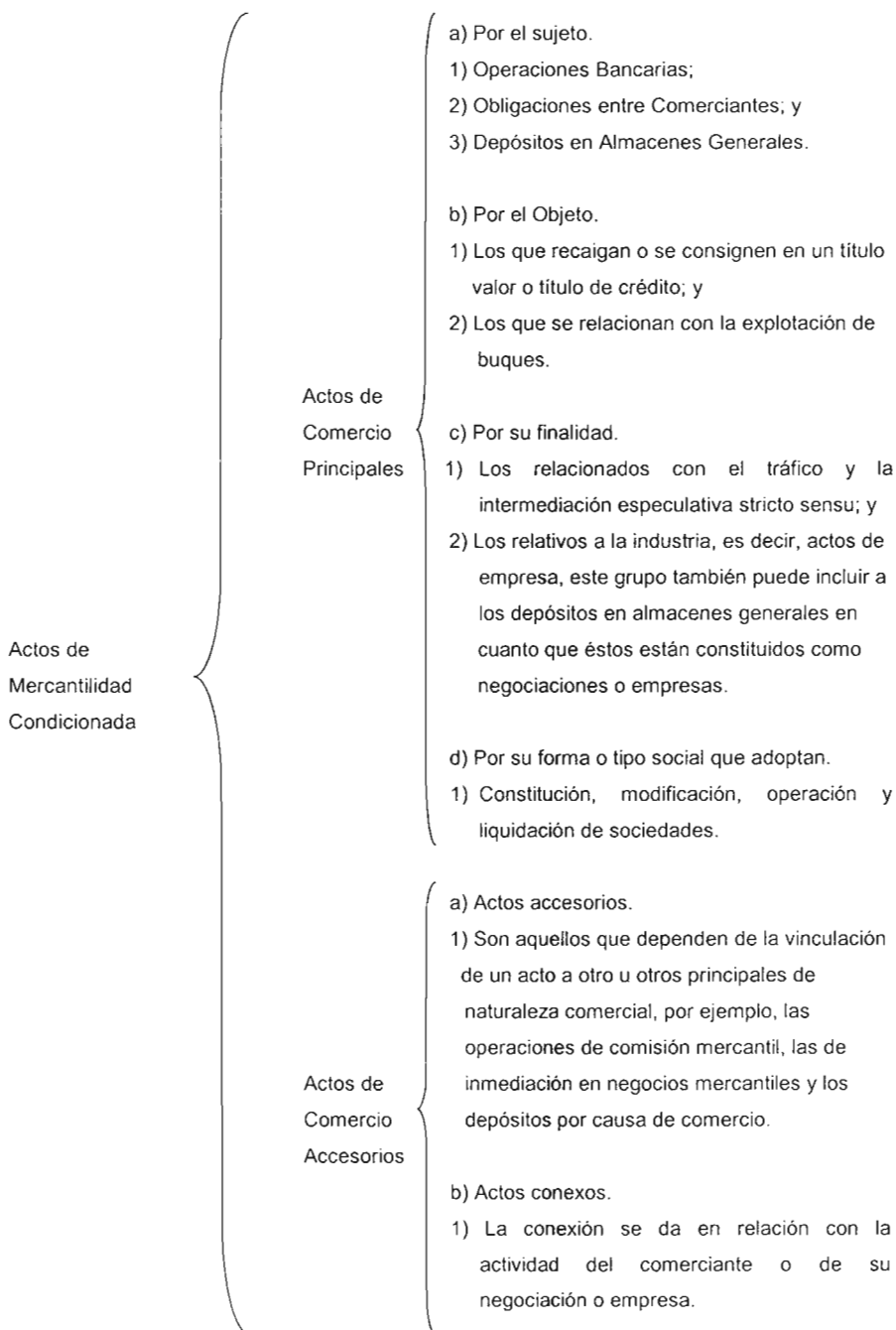
comercial (por ejemplo la intención lucrativa, organización y explotación de una empresa); cuarto, porque se manifiesta la forma o tipo de un acto o de un negocio comercial (sociedades mercantiles).

Al lado de estos cuatro grupos de actos de comercio principales en función de alguno de los elementos jurídicos del acto o negocio relativo, debe considerarse otra categoría de actos de comercio por conexión (con otro principal) o por accesión (accesorios) a actos principales, por ejemplo en el caso de asambleas y acuerdos de sociedades mercantiles y los actos de la empresa.

Así se incluye el siguiente esquema:

I) Actos Absolutamente Mercantiles





La enumeración que de los actos de comercio señala el artículo 75 del CC en sus XXV fracciones debe entenderse de forma enunciativa más no taxativa; asimismo, se pueden encontrar otros actos de comercio en los demás ordenamientos mercantiles. Tales como:

- A) Artículo 1º de la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito al establecer lo siguiente: "son cosas mercantiles los títulos de crédito. Su emisión, expedición, endoso, aval o aceptación, y las demás operaciones que en ellos se consignan, son actos de comercio..."; y
- B) Artículo 358 del C. Co. "Se refuta mercantil el préstamo cuando se contrae en el concepto y con la expresión de que las cosas prestadas se destinan a actos de comercio y no para necesidades ajenas de éste..."

En relación con el cuadro que antecede, tenemos a los Actos de Mercantilidad Condicionada que comprenden en un primer termino a los Actos de Comercio Principales y estos a su vez se subdividen en atención a cuatro criterios ha saber: a) por el sujeto lo son en razón de las personas que en ellos intervienen así la figura del comerciante o el empresario que realiza el acto o el contrato puede ser determinante para calificar a ciertos actos como de comercio, así se tienen las operaciones de bancos; 1. (fracción XIV del artículo 75 del C. Co.); 2 (fracción XXI) las obligaciones entre comerciantes y banqueros, si no son de naturaleza esencialmente civil y 3 (fracción XVII) los depósitos por causa de comercio.

b) Actos de comercio por el objeto, algunos autores se refieren al objeto como cosa mercantil, y aún cuando nuestro código de comercio no define a la cosa mercantil⁹⁰ ésta debe entenderse como aquellos bienes muebles, materiales o inmateriales, que la costumbre y algunas veces la ley ha considerado como propios de la actividad comercial, de tal manera que su sola

⁹⁰ Vid. VÁZQUEZ ARMINIO, Fernando, Derecho Mercantil Fundamentos e Historia, México 1977. Ed. Porrúa, pág. 44.

presencia produce como consecuencia que a las relaciones de que son objeto, se les atribuye el carácter de mercantil; tal es el caso de: 1. (artículo 75 del CC, fracciones III, IV, XVIII parte segunda, y XX parte primera), referentes a los contratos relativos a obligaciones del Estado u otros títulos valores corrientes en el comercio y los valores y otros títulos a la orden o al portador, es decir, los actos que recaigan o se consignent en un título valor o título de crédito.

c) Actos de comercio por su finalidad, es decir, actos realizados con el fin de organizar, explotar, traspasar o liquidar una empresa mercantil; dentro de este grupo se tiene la especulación y organización de una empresa, se comprende 1. (artículo 75 del CC fracciones I y II) relacionadas con el tráfico y la intermediación especulativa comercial; 2. (fracciones V a XI, XVI y XVIII) relativas a la industria, es decir, actos de empresa. El carácter mercantil de estos llamados actos de comercio sobreviene del concepto de empresa la cual puede definirse según BARRERA GRAF como la organización de los factores de la producción tendientes a elaborar o intercambiar bienes o servicios en el mercado.

d) Por su forma o más bien, por asumir un tipo de negocio propio o característico del derecho mercantil. 1. (artículo 1º de La Ley General de Sociedades Mercantiles) que se refiere al reconocimiento de las siguientes especies de sociedades mercantiles: I. Sociedades en nombre colectivo; II. Sociedad en comandita simple; III. Sociedad de responsabilidad limitada; IV. Sociedad anónima; V. Sociedad en comandita por acciones; y VI Sociedad cooperativa. En ese sentido lo que tipifica a las sociedades mercantiles no es el objeto o el fin, sino la forma; Son actos de comercio los tendientes a constituir una sociedad de las que el artículo en comento califica como mercantiles, asimismo ciertos actos relacionados al funcionamiento de los órganos sociales, como los acuerdos de las asambleas o de las juntas de consejo de sociedades comerciales cuyo carácter mercantil o civil se desprende de que tal naturaleza

comercial o civil tenga la sociedad de que se trate, por lo esto último también se trata de actos de comercio por conexión.

En un segundo termino, dentro del rubro Actos de Mercantilidad Condicionada, se encuentran los Actos de Comercio Accesorios, esta clase de actos se pueden definir como "aquellos que acompañarían a un acto de comercio principal, para auxiliar o asegurar sus efectos (como el mandato, prenda, comisión, etc.). Podrían serlo tanto de naturaleza objetiva como subjetiva y se justificarían por la relación de dependencias que tuvieran con el considerado como principal o constitutivo."⁹¹

Esta vinculación puede existir como accesoria de un negocio mercantil, o bien, como conexas de la actividad propia de los comerciantes y de las empresas, por lo que para efectos de esta clasificación se diferenciarán a los actos accesorios de los conexos.

a) Actos de comercio accesorios, (artículo 75 del CC fracciones XII, XIII y XVII) que se refieren a las operaciones de comisión mercantil, de mediación en negocios mercantiles y a los depósitos por causa de comercio.

b) En cuanto a los segundos, actos de comercio conexos o relacionados con la actividad del comerciante, o de su negociación o empresa, se encuadran los siguientes: (artículo 75 fracciones XXI y XXII, y V a XI), por ejemplo los contratos de reaseguro y coaseguro o de reafianzamiento y cofianzamiento, estos actos suponen el actuar de un comerciante o empresario y plantean la presunción de ser mercantiles, salvo que se pruebe que el acto o actos relativos son ajenos a la finalidad del sujeto y, en general, al ejercicio del comercio por el comerciante o que se trata de actos o negocios **de naturaleza esencialmente civil**.

⁹¹ MARTÍNEZ VAL, José María, Derecho Mercantil, Ed. Bosch, Barcelona, 1979, pág. 28.

En relación con las obligaciones entre comerciantes y banqueros si no son de naturaleza esencialmente civil y los contratos y obligaciones de los empleados de los comerciantes en lo que concierne al comercio del negociante que los tiene a su servicio se puede distinguir que la conexión se da en relación con la actividad comercial de las empresas, y no con un negocio principal y específico.

Por último, el artículo 75 de nuestro Código de Comercio enumera los siguientes actos de comercio:

"Artículo 75. La ley reputa actos de comercio:

- I. Todas las adquisiciones, enajenaciones y alquileres verificados con propósito de **especulación comercial**, de mantenimientos, artículos, muebles o mercaderías, sea en estado natural, sea después de trabajados o labrados;
- II. Las compras y ventas de bienes inmuebles, cuando se hagan con dicho **propósito** de especulación comercial;
- III. Las compras y ventas de porciones, acciones y obligaciones de las sociedades mercantiles;
- IV. Los contratos relativos a obligaciones del Estado u otros títulos de créditos corrientes en el comercio;
- V. Las empresas de abastecimientos y suministros;
- VI. Las empresas de construcciones y trabajos público y privados;
- VII. Las empresas de fábricas y manufacturas;
- VIII. Las empresas de transportes de personas o cosas, por tierra o por agua, en las empresas de turismo;
- IX. Las librerías y las empresas editoriales y tipográficas;
- X. Las empresas de comisiones, de agencias, de oficinas de negocios comerciales y establecimientos de ventas en pública almoneda;
- XI. Las empresas de espectáculos públicos;
- XII. Las operaciones de comisión mercantil;
- XIII. Las operaciones de mediación en negocios mercantiles;
- XIV. Las operaciones de bancos;

- XV. Todos los contratos relativos al comercio marítimo y a la navegación interior y exterior;
- XVI. Los contratos de seguros de toda especie, siempre que sean hechos por empresas;
- XVII. Los depósitos por causa de comercio;
- XVIII. Los depósitos en los almacenes generales y todas las operaciones hechas sobre los certificados de depósito y bonos de prenda librados por los mismos;
- XIX. Los cheques, letras de cambio o remesas de dinero de una plaza a otra, entre toda clase de personas;
- XX. Los valores u otros títulos a la orden o al portador, y las obligaciones de los comerciantes, a no ser que se pruebe **que se derivan de una causa extraña al comercio**;
- XXI. Las obligaciones entre comerciantes y banqueros, **sino son de naturaleza esencialmente civil**;
- XXII. Los contratos y obligaciones de los empleados de los comerciantes en lo que concierne al comercio del negociante que los tiene a su servicio;
- XXIII. La enajenación que el propietario o el cultivador hagan de los productos de su finca o de su cultivo;
- XXIV. Las operaciones contenidas en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito; y
- XXV. Cualesquiera otros actos de naturaleza **análoga** a los expresados en este Código.

En caso de duda, la naturaleza comercial del acto será fijada por arbitrio judicial."

Como se señaló anteriormente en el multicitado artículo 75 del CC el legislador evadió dar una definición doctrinal que nunca es propia de los textos legales, no obstante proporciono una enumeración un tanto abierta (es decir ejemplificativa), por lo que la fórmula empleada fue práctica y flexible. En este sentido, tal enumeración establece una afirmación legal, sin embargo esto no quiere decir que en esa enumeración no haya algunas presunciones como acontece con las fracciones XX, XXI y XXII, que presumen que son actos mercantiles las obligaciones de los comerciantes, las obligaciones entre comerciantes y banqueros y los contratos realizados por auxiliares de estos; contra esta presunción, que es de facto, cabe la prueba en contrario en prueba de que no son actos concernientes al comercio principal (fracción XXII), o de

que son actos que se derivan de una causa extraña al comercio (fracción XX) o de que son actos esencialmente civiles (fracción XXI) sean o no conexos con otros mercantiles.⁹²

Si por alguna causa surge algún conflicto de intereses derivado entre las partes que intervienen en estos actos se plantea, pues, con éstas el problema de cual debe ser la legislación aplicable, si la civil o la mercantil, en nuestro derecho se plantea la siguiente solución: el artículo 1050 del CC resuelve que la controversia que del mismo se derive se regirá conforme a las leyes mercantiles; esta solución se da por atracción de la legislación especial:

Artículo 1050. "Cuando conforme a las disposiciones mercantiles, para una de las partes que intervienen en un acto, éste tenga naturaleza comercial y para la otra tenga naturaleza civil la controversia que del mismo se derive se regirá conforme a las leyes mercantiles."

Por otra parte, el artículo 75 del CC en su párrafo último establece que en caso de duda, la naturaleza comercial del acto será fijada por arbitrio judicial.

3.4 Comercio Electrónico.

La historia de la red comienza en la década de 1960 con el establecimiento de las redes de paquetes conmutados; éste es un método de fragmentar los mensajes en subpartes llamados packets, enrutarlos a sus destinos y reensamblarlos.

⁹² Vid. RODRÍGUEZ Y RODRÍGUEZ, Joaquín, Curso de Derecho Mercantil, Tomo I, 24ª edic. Revisada y Actualizada por José Víctor Rodríguez del Castillo, Ed Porrúa, México, 1999, pág. 29.

Tal vez la primera red de paquetes conmutados en operación constante fue la del Laboratorio Nacional de Física en el Reino Unido, aunque no fue sino hasta 1969 cuando esta tecnología se entregó al Advanced Research Projects Agency (ARPA) del Departamento de Defensa de Estados Unidos de Norteamérica con lo que nació el Arpanet, precursor de lo que actualmente conocemos como internet. En realidad, la palabra internet significa grupo de redes conectadas entre sí.

La estructura actual de la red proviene de un estudio llevado a cabo por la corporación Rand en 1962 sobre comunicaciones distribuidas. En ese estudio, patrocinado por el Departamento de Defensa de Estados Unidos se trataba de resolver la cuestión de cómo deberían protegerse las comunicaciones del ejército de un ataque nuclear masivo y la respuesta a esa interrogante fue el principio de la conectividad redundante.⁹³

Una de las recomendaciones del estudio fue la de un servicio público que transportará datos de la misma forma en la que el sistema telefónico transporta la voz.

En octubre de 1972 se llevó a cabo la primera conferencia internacional sobre comunicaciones entre computadoras, realizando una demostración del Arpanet con 40 máquinas conectadas. Representantes de varios países iniciaron los trabajos que llevarían a desarrollar un protocolo común.

Aunque el verdadero hito en la historia de la red se da con dos fenómenos, el desarrollo de un conjunto de protocolos de comunicación llamados TCP/IP (Transmission Control Protocol/Internet Protocol), mismo que se pusieron en oferta a todos sin costo. Estos puntos conforman los cimientos de internet.

⁹³ Vid. BUENROSTRO, Carlos, Javier Cuervo, et. al., Los Negocios en Internet, hoy y en México, Ed. McGraw-Hill, México, 1997, págs. 1 y 2.

Lo más interesante de todo es que el internet, como lo conocemos hoy, nació de un proyecto militar durante la guerra fría. Fue diseñado para soportar los embates de un ataque nuclear contra Estados Unidos, aunque al final sirviera como uno de los escaparates más grandes de la libre expresión global. Esto sirve de ejemplo acerca de lo difícil que resulta la predicción del futuro de este tipo de sistemas.

Para el año de 1970 la red ya tenía gran influencia en los medios académicos y científicos, desde el principio, todas las aplicaciones que hoy conocemos se desarrollaron con un fin académico; conforme la red crecía en complejidad y un mayor número de personas e instituciones se conectaban, surgió una forma de ordenar el caos presente, de esta necesidad nació el concepto del World Wide Web (WWW), un gran número de nuevos usuarios se sintieron atraídos hacia la red. Así con el tiempo, el internet salió del ambiente de la universidades y los proyectos científicos para integrarse a otros segmentos de la población; actualmente, la gran facilidad para conectarse a la red y navegar sobre el World Wide Web han abierto las posibilidades para que una persona sin conocimientos profundos de computación se convierta en usuario.

En 1990, al eliminarse la obligación de tener el permiso de los respectivos gobiernos para tener acceso a la Red, dio comienzo un periodo de extraordinaria expansión gracias al inicio de las primeras actividades comerciales en Internet. De las 159 mil computadoras conectadas en 1990, la cifra se incrementó a más de 25 millones al iniciar 1997.

Por eso internet es el nuevo medio de comunicación y uno de lo mayores inventos de la historia. Sin ir más lejos la utilidad del correo electrónico es abrumador y nadie la discute. Si analizamos de forma razonable las siguientes gráficas, se apreciará, que cada día hay más personas que navegan por

internet, además la penetración de computadoras en el hogar esta en plena expansión, luego entonces las tendencias respecto al uso del internet son reportadas como positivas.

Otra de las tendencias que habrán de observarse para los subsecuentes años en México es la de los servicios de internet de banda ancha del que se ocupan compañías dedicadas a dar soluciones de telecomunicaciones y que esta migrando hacia el mercado Mexicano.

Con base en lo anterior y de conformidad con Net Value el pronóstico para el 2005 es que habrá 100 millones de consumidores en todo el mundo con este tipo de conexión.⁹⁴

La expansión del comercio depende de muchos factores, entre otros, del adelanto en los transportes y las comunicaciones, mismos que gradualmente fueron suprimiendo el obstáculo de la distancia así como el tiempo y el espacio. Las dificultades del tiempo que impedían la simultaneidad en la oferta y la demanda hicieron pensar en la posibilidad de la utilización e instrumentación de nuevas estrategias de comercialización y distribución.

En consecuencia, para aprovechar mejor las oportunidades comerciales que brinda la integración mundial, se cuenta ahora con el comercio electrónico y si el objetivo de la economía es el desarrollo, entendido éste como el proceso mediante el cual se mejora calidad de vida de la sociedad, la economía debe contribuir al mejoramiento de las condiciones no sólo económicas sino también políticas, sociales y culturales a fin de generar oportunidades y recursos para que la población participe en los cambios.

⁹⁴ Vid. "El Comportamiento de los Usuarios de Internet en Cifras". Smart Business en Español. México, Enero 2001. Año 08. Número 01, pág. 25.

Así, con apertura de la economía las formas tradicionales de practicar el comercio se modificaron, el creciente empleo de las tecnologías de la información en las actividades comerciales deben marcarse en el fenómeno más amplio de la globalización, en ésta las nociones de tiempo-espacio se han vuelto relativas con el desarrollo de la tecnología, principalmente de las telecomunicaciones y de la computación, asimismo se ha advertido una despersonalización de las relaciones mercantiles, el papel esta siendo reemplazado por medios informáticos con soportes digitales y transferencias vía electrónica.

Lo anterior, ha tenido una fuerte influencia en la redistribución de los procesos productivos en la escala mundial que buscan la mayor ventaja comparativa de las regiones y una mayor rentabilidad internacional.

Para que el lector posea una visión general de la composición demográfica de los usuarios de internet, el porcentaje de éstos por sector, y sus tendencias al comprar así como las ganancias millonarias que representa el comercio electrónico, se presentan las siguientes gráficas y estadísticas; no sin antes hacer la subsecuente aclaración: En tratándose de las gráficas y estadísticas de los consumidores y usuarios de la red, a partir del año 2000 las mismas permiten advertir el constante crecimiento que han tenido el número de usuarios y consumidores en internet, por lo que ha sido muy difícil, sino imposible evaluar la cantidad exacta de los mismos, su crecimiento desmesurado ha ocasionado un descontrol en los sistemas de evaluación motivando con esto una desconfianza de las cifras que se manejan, además ni siquiera el gobierno a través de las secretarías de estado correspondientes ha logrado obtener cifras exactas y actuales de los usuarios en comento, por lo que las empresas especializadas efectúan estadísticas y gráficas globales (es decir en cuanto a número total de usuarios y consumidores en la red indistintamente de los portales que visiten) en forma aislada, es decir, no revelan los factores en los

que se basan para realizarlas. De esta forma las cifras respecto del crecimiento y desarrollo del comercio electrónico varían en cuanto al prestador de este servicio; tal es el caso que se presenta con las cifras manejadas por la COFETEL y la empresa *Júpiter Communications* (esta última comprende hasta el año de 2003), en el periodo comprendido del año 1995 al 2002.

Usuarios de Internet en México, 1995-2002

Año	Usuarios de internet
1995	94
1996	187
1997	596
1998	1 222
1999	1 821
2000	2 712
2001	3 636
2002	4 664

FUENTE: COFETEL. Dirección General de Tarifas e Integración Estadística.
[Www.cofetel.gob.mx](http://www.cofetel.gob.mx) (abril 2003)

La explosión en el crecimiento del internet se debe principalmente al aumento de usuarios gubernamentales y educacionales, lo que significa que más individuos y empresarios se están conectando a la red

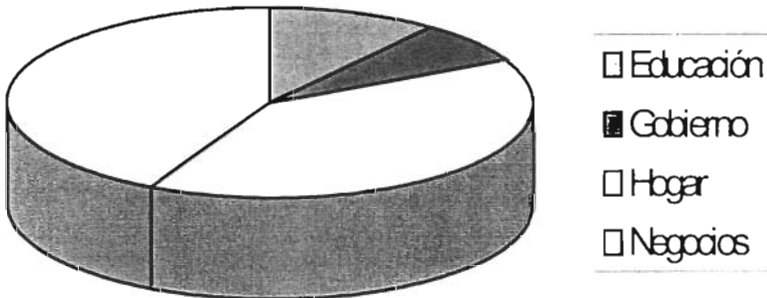
Usuarios de Internet en México por sector de actividad, 1998-2002

(Miles) Sector de actividad	1998	1999	2000	2001	2002
Educación	154	166	276	354	471
Gobierno	31	167	193	284	345
Hogar	297	478	1 066	1 390	1 864
Negocios	740	1 010	1 177	1 608	1 984
Total	1 222	1 821	2 712	3 636	4 664

FUENTE: COFETEL. Dirección General de Tarifas e Integración Estadística.
(abril 2003).

Con estos últimos datos se puede establecer la siguiente gráfica con los porcentajes que muestran el tanto por ciento del crecimiento de usuarios en la red por sectores en el año de 2002, en el rubro de la educación participan con un 10.1%, los del gobierno con un 7.2%, el sector hogar con un 40% mientras que los usuarios de negocios participan con un 42.2% del total.

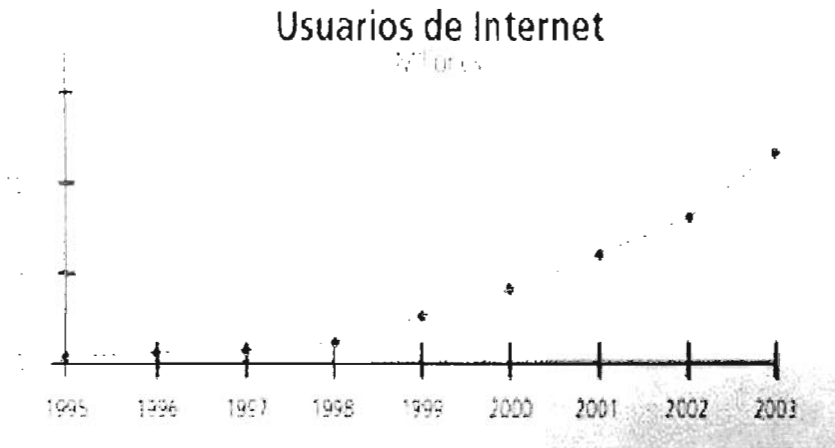
Porcentajes por Tipos



En México, la penetración de Internet ha superado las expectativas optimistas del 2000.

En 1999, *Jupiter Communications* estimaba que el número de usuarios de Internet, en nuestro país, llegaría en el 2003 a los 4.8 millones. Hoy, diversas

fuentes coinciden en que en 2002 la cifra de usuarios habrá llegado a 7.5 millones y para fines del año próximo superará los 10 millones.



Los productos más vendidos a los consumidores finales son aquellos de marcas conocidas y que no tienen que ser tocados o probados para asegurarse que cumplen con las expectativas del cliente. Este es el caso, por ejemplo, de los relacionados con el ocio, seguido de los relacionados con el turismo, viajes y alojamiento, y en menor número los alimentos, como lo demuestran los siguientes datos y estadística:

- Equipos, accesorios e insumos de cómputo y electrónica
- Libros, CD, DVD y similares

- Flores y regalos para terceros. Esto incluye las compras en las mesas de regalos, en donde los destinatarios previamente escogieron los productos que desean recibir
- Ropa de marcas y tallas muy estándar y bien conocidas
- Productos que se promocionan en catálogos o en "infomerciales" de TV.
- Productos de difícil obtención por otros medios
- Reservaciones y boletaje para turismo y espectáculos
- Productos usados o de colección o de precios muy atractivos que se venden a través de las subastas
- El "súper" y algunos de los productos de comida rápida que se entregan a domicilio

PRODUCTO/SERVICIO	% COMPRA
LIBROS	37.0%
CD'S	33.0%
ART. ELECTRONICOS	30.0%
SOFTWARE	21.0%
SUSCRIPCIONES	14.0%
TURISMO	13.0%
BOLETOS ESPECTACULOS	12.0%
COMIDA	11.0%

Fuente: Revista Empresa-c. febrero-marzo 2003

Después de las cifras vertidas en las páginas que anteceden se comprenderá el impacto ocasionado por la red en la sociedad mexicana, y en consecuencia desde el punto de vista del análisis de los negocios, internet representa un medio de comunicación muy poderoso a un costo sumamente bajo, significando algunas de las principales oportunidades de negocios que se pueden realizar, algunas de ellas en México y otras a nivel internacional.

En el caso particular de los negocios que se pueden realizar vía internet, el CE implica la conjunción del mundo físico con el virtual. Se puede hablar de varios tipos de comercio electrónico. Uno de ellos hace referencia a que todo el proceso (desde la selección del producto, pago y entrega) se realiza en línea; esto únicamente es posible con mercancías que por su naturaleza pueden ser transmitidas por internet. El segundo tipo se establece con productos que necesariamente deben hacerse llegar físicamente al consumidor (como la ropa, aparatos eléctricos, etc.).⁹⁵

Y debido a que en el CE participan como actores principales las empresas, los consumidores y las administraciones públicas, del mismo modo se pueden distinguir otros tipos básicos de comercio electrónico, entre los que figuran también los siguientes:

A. Entre empresas o Business to Business (**B2B**)

La modalidad "Business To Business" agiliza y desarrolla la comunicación entre empresas, clientes y redes comerciales a través de la Red en un entorno común.

⁹⁵ Vid. ARRIOCA LÓPEZ, Gilda N., "Comercio Electrónico: Entorno", *Revista Nuevo Consultorio Fiscal*, México, 1^a Quincena de noviembre 2001, Número 293, Año 15, pág. 293.

Mediante la implantación de un sistema Business to Business las empresas a través de la red comercial podrán realizar todo tipo de operaciones a través de la Web, de forma rápida, sin limitación de horarios, y con total seguridad, como por ejemplo realizar y consultar pedidos y plazos de entrega, consultar el inventario en tiempo real, conocer nuevos productos y servicios, imprimir facturas, recibir formación on-line, etc.

Siempre garantizando absoluta confidencialidad e integridad de los datos en todo tipo de transacciones, mediante la utilización de sistemas de encriptación.

B. Entre empresas y consumidores Business to Customers (B2C)

Es el modelo de venta directa al consumidor final ("Business To Customers"), para que cualquier usuario de Internet pueda comprar los productos o servicios de una empresa 24 horas al día, 365 días al año. Con esta modalidad se consiguen importantes ventajas en ahorro de tiempo y costes:

- ◆ Se eliminan costes de distribución, al no necesitar la apertura de nuevas delegaciones ni ampliar los horarios de las existentes.
- ◆ Se ahorra también en la fuerza de ventas y/o acciones de marketing directo.
- ◆ Se eliminan los soportes papel de catálogos y otras ediciones.
- ◆ Se reduce el tiempo de puesta del producto en el mercado, con una comunicación inmediata de los nuevos productos o servicios al mercado objetivo.

También en esta modalidad queda garantizada la confidencialidad y seguridad de las transacciones, mediante la utilización de sistemas de encriptación.

C. Entre Empresa y Administración o Business to Administrations (**B2A**)

En este tipo de comercio electrónico las Administraciones públicas actúan como agentes reguladores y promotores del comercio electrónico y como usuarias del mismo.

Así, la Internet representa un formidable instrumento comercial gracias al menor costo y mayor rapidez en la colocación de mercancías y servicios en el Mercado. Su capacidad para transmitir a bajo costo información de prácticamente cualquier tipo en formatos digitales permite alcanzar niveles de eficacia que las empresas pueden aprovechar para ofrecer precios más bajos a sus clientes.

La red también permite recortar los gastos fijos de comercialización, transporte y distribución, y con esto ofrecer nuevas oportunidades para mejorar la calidad de los servicios así como de las operaciones comerciales entre empresas y entre éstas y los consumidores.

En un intento por estructurar la definición de comercio electrónico se puede concebir a éste como: La realización de transacciones u operaciones a través de medios electrónicos como una forma de incrementar la eficacia de las empresas de todos los tamaños, toda vez que a través de éste se pueden reducir los costos de transacción en los sectores público y privado.

Asimismo, en el Comercio Electrónico estas transacciones u operaciones pueden comprender distintas formas, por ejemplo:

- En las comunicaciones, a través de las redes de telecomunicaciones multimedia – multiservicios, el Comercio Electrónico (CE) alinea sistemas de

información de modo que se conforman nuevas estructuras empresariales de carácter virtual.

- En los procesos de un negocio, el CE consiste en la realización de transacciones (pedidos y pagos entre comerciantes, servicios financieros, comercialización y gestión de clientes y publicidad, entre otros), además de la utilización de tecnologías que faciliten el soporte y la automatización de los flujos de trabajo consiguiendo eficiencias en los costes, mejora en la calidad de los servicios y acortando el tiempo de los ciclos de los procesos.
- En cuanto al tiempo desde el punto de vista de la mercadotecnia, el CE es el instrumento que permite establecer nuevos canales de distribución y nuevos mercados para el intercambio de productos, servicios e información en tiempo real.

No obstante, para algunos autores el CE representa una disyuntiva consistente en la difícil evaluación de los beneficios que este representa y es que (señalan) se dispone de muy pocos datos acerca del valor agregado que por estas innovaciones tecnológicas y comerciales se obtienen, sin embargo, otros doctos destacan que el CE permite no sólo disponer de información sino también transmitirla lo que verdaderamente generaría un valor.

Así el CE puede concebir:

- Las actividades más variadas desde la comercialización de mercancías y servicios por vías electrónicas hasta la distribución on-line de contenidos digitales. Más y más países utilizan la red con fines mercantiles, didácticos y de interacción social, al tiempo que sus efectos se hacen sentir en numerosos sectores de la economía. Todo indica que la influencia de la Internet en el comercio internacional seguirá creciendo con suma rapidez.

- El desarrollo de una actividad comercial por vía electrónica establece nuevas estructuras comerciales basadas en la red de redes para la gestión de las cadenas de aprovisionamiento y otros medios reguladores de existencia.

Ahora bien, además del factor económico anteriormente indicado, la tecnología juega también un factor importante y relevante en el análisis jurídico del comercio electrónico.

La informática es exponente de la tecnología más avanzada en la civilización contemporánea, por su parte el derecho es la forma más antigua de la cultura humana, la informática y el derecho no son antagónicos sino paralelos, así en la confluencia de ambos es preciso señalar que la informática por la presente multiplicación y complejidad con que se viene manifestando demanda nuevas formas de tratamiento y de conocimiento. Por su parte el derecho a lo largo de su historia ha estado condicionado por tres revoluciones que son: De la escritura, De la imprenta y De la ordenación electrónica de datos. En las tres revoluciones del derecho es afectado a través del lenguaje; en la primera se pasa de la expresión oral a la escritura; en la segunda, de la escritura manual a la impresa; y en la tercera, de la escritura tipográfica impresa o mecánica al lenguaje tratado electrónicamente.⁹⁶

De esta manera, la adopción de la estructura electrónica e informática ha traído consiguientemente la transformación y necesidad de adaptación de instituciones y conceptos jurídicos, por ejemplo los requisitos de autenticidad y perfeccionamiento de los actos y negocios jurídicos vía internet, el documento y su capacidad probatoria, la firma digital autógrafa, la forma de emitir el consentimiento a través de medios electrónicos, la compraventa de bienes

⁹⁶ Vid. HERNÁNDEZ GIL, Antonio. Obras Completas, Saber Jurídico y Lenguaje, Tomo VI. Ed. Espasa-Calpe, Madrid, 1989, págs. 653, 659 y 660.

intangibles, así como la regulación jurídica de los sujetos que en ella intervienen a saber los vínculos jurídicos entre empresa y consumidor; las relaciones entre empresas, los nexos entre el Estado y las empresas; y lazos entre Países y consumidores.

Por lo tanto y debido a su vital importancia y trascendencia dentro del mundo del derecho, lo anterior significaría apartarnos de nuestras ideas y dejar paso a un Derecho evolutivo, simplificado y ágil.⁹⁷

Estos cambios han causado incertidumbre tanto en materia jurídica y en específico en derecho fiscal en cuanto al Impuesto al Valor Agregado, se presentan desafíos tecnológicos para los que todavía no se ha otorgado un régimen legal y seguro, situaciones nuevas como la enajenación de bienes intangibles vía internet están dando lugar a una creciente evasión y elusión de impuestos, ya que el CFF no prevé dicha hipótesis, las empresas han abusado de la máxima legal "todo lo que no está prohibido está permitido" –derivado del principio de legalidad–, en consecuencia el derecho tiene que adaptarse a los tiempos y no puede estatizarse.

Como consecuencia de lo anterior se ha venido realizando una serie de reformas relacionadas con el marco jurídico básico general tratando de crear una resistencia para el supuesto que las empresas o negocios en internet intenten sustraerse de las leyes tradicionales de la economía, sin embargo aún falta definir de manera específica en el CFF el tratamiento que se le dará a temas fundamentales como la determinación del régimen impositivo (creación de un nuevo impuesto y sus elementos tales como base, tasa, tarifa, traslación).

⁹⁷ Vid. DI MARTÍNO ORTIZ, Rosa Elena "La Firma Digital su Autenticación por Medios Electrónicos". *Revista Notarial*. Colegio de Escribanos de la Provincia de Buenos Aires. 1999. Núm. 933, Año 105, pag. 327.

No obstante, existe otra categoría en el CE que aún no ha sido analizada por los estudiosos de la materia, ésta comprende las relaciones comerciales entre particulares, se trata de contratos informáticos civiles y no mercantiles, asimismo el caso de una prestación de servicios profesionales, dependiendo el caso puede ser regulada por la legislación civil. Si bien la mayoría de los contratos informáticos son mercantiles, también hay un porcentaje significativo de contratos informáticos que son civiles.

No es suficiente la regulación que hasta ahora se ha dado al comercio electrónico en los códigos tales como Código Federal de Procedimientos Civiles, Código Civil Federal, Código de Comercio y la Ley Federal de Protección al Consumidor; sino que se debe ahondar en este tema y hacer mención expresa de éste, en códigos como el citado CFF.

3.5 Importancia del Comercio Electrónico en Materia Fiscal.

Los últimos cambios que están modificando al comercio tradicional han causado incertidumbre en materia jurídica, afectando conceptos sobre los que se fundan los principios de la imposición. Asimismo tomando en cuenta el enorme crecimiento que se espera tenga el CE es necesario discutir la forma de fiscalizar sus operaciones.

En el caso del CE y específicamente en el ámbito de la contratación electrónica los tributos que poseen mayor relevancia jurídica son: El Impuesto Sobre la Renta (personas físicas y personas morales), los Impuestos Aduaneros y el impuesto que por excelencia grava el consumo IVA; lo anterior, se debe a que plantea las cuestiones fiscales más conflictivas.

Esta crisis se agudiza aún más tratándose de la fiscalidad internacional, en este sentido considero que la adaptación de los sistemas fiscales al CE debe mantener la soberanía fiscal, compartir equitativamente los impuestos recaudados y evitar la doble tributación o la ausencia no intencionada de tributación.

Sin duda alguna, otro de los problemas que más preocupan a los Estados es el referente a la disminución en la recaudación que puede suponer el empleo de las nuevas tecnologías en las relaciones comerciales, dicha disminución preocupa no sólo a los Estados, sino también a organismos internacionales (por ejemplo la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico cuyas siglas son OCDE), y organismos supranacionales (como la Unión Europea o UE) cuyo reto principal es lograr una estabilización de los ingresos tributarios de los Estados miembros.

Y en el ámbito nacional, como se verá en la siguiente gráfica, el IVA constituye un recurso primordial para la financiación del gasto público en México sin embargo es en este impuesto donde se concentran la mayor parte de los aspectos complejos del CE desde el punto de vista tributario, sin dejar de lado los referentes al ISR.

El "hoyo" en las finanzas públicas

La SHCP admite que recaudó menos de lo esperado debido al menor crecimiento económico y al poco efecto de la Reforma Fiscal.

INGRESOS ACUMULADOS ENERO-SEPTIEMBRE DEL 2002

	ESPERADOS	RECAUDADOS	DIFERENCIA
IMPUESTOS	608,455	554,389	-54,066
ISR	280,817	248,017	-32,800
IVA	167,248	160,632	-6,616
IEPS	115,233	105,033	-10,200
A la importación	20,513	19,065	-1,549
Otros	24,543	21,642	-2,901
INGRESOS NO TRIBUTARIOS	143,364.1	167,391.5	+24,027
TOTAL	751,819	721,780.5	-30,038

Unidades expresadas en millones de pesos

ELN-H-SHCP Realización/Departamento de análisis Reforma

Indiscutiblemente, entre los principales problemas tributarios del CE se encuentran, en concordancia con la contratación electrónica los siguientes: la complejidad en la identificación de las partes que intervienen en una operación o transacción comercial, los problemas de calificación de las rentas obtenidas, así como de las operaciones que se llevan a cabo en el ciberespacio y por último los problemas en que concurren las administraciones respecto de la soberanía tributaria.

Resumiendo, son dos los tópicos que más interesan en el presente trabajo: en primer término el referente a las reglas de localización del hecho imponible y posteriormente la calificación de las operaciones, es decir, los criterios e

hipótesis que determinen la casi imperceptible frontera ente prestación de servicios (cesión) y la adquisición de un bien tangible o intangible (contrato de compraventa).

Por si esto no fuera suficiente, cuando se realizan las transacciones comerciales vía internet, se presenta la dificultad de localizar al vendedor o prestador de servicios para efectos de aplicación de las normas fiscales de uno u otro país.

Posteriormente, se analizarán algunas reglas de localización del hecho imponible. Mientras tanto cabe mencionar que tal vez sea necesario ampliar, adaptar y modificar el concepto de establecimiento permanente en el ámbito de aplicación del IVA en el CE, de igual forma se deben establecer criterios para la determinación del lugar de realización del hecho imponible (ejemplo: la ubicación del lugar de prestación de servicios, domicilio fiscal y establecimiento permanente), así como de los sujetos que intervienen en él.

3.6 Contratos Mercantiles. Definición.

Con la manifestación de la vida social, tiene origen el fenómeno del cambio y del trueque, en este camino recorrido desde la primitiva figura del trueque hasta llegar a la época actual, a través de largos siglos de evolución, superación y adaptación constante, se debe reconocer como elemento aliciente el apoyo brindado por las instituciones jurídicas y económicas que han aportado al comercio sus descubrimientos y conceptos.

De esta forma, el primer y extraordinario aporte que el derecho dio al comercio ha sido el contrato que reglamenta el intercambio de bienes y

servicios realizados por el ser humano. Un claro ejemplo de lo anterior es el contrato de compraventa, el cual, además de permitir la agilización y ampliación de las transacciones en el tiempo y el espacio, busca a través de su regulación la igualdad en las relaciones comerciales y de esta forma actuar como un límite a la autonomía de la voluntad.

No existe en la legislación mercantil un concepto, así como regulación definida o metódica del contrato mercantil en su aspecto general, por lo que la doctrina ha optado por adoptar las directrices acuñadas por el derecho civil en lo relativo al concepto de contrato, sus elementos de existencia y de validez, así como, la normativa general del acto jurídico y del contrato mercantil.

Es el derecho civil en materia de obligaciones, sin duda alguna, el derecho común por excelencia, pues se encuentra constituido por un arduo caudal de nociones fundamentales y principios básicos al cual se debe recurrir para resolver cualquier cuestión que se suscite sobre la existencia y efectos de una obligación sea esta civil o comercial. Es por eso que ningún código de comercio se ocupa en exponer, en toda su amplitud, la teoría de las obligaciones mercantiles: ello sería superflua repetición de normas establecidas por el Código Civil.⁹⁸

De esta manera, el concepto de contrato, sus elementos de existencia y validez, así como la normatividad general del contrato mercantil deberán retomarse del derecho civil en tanto resulte aplicable en sus principios generales y reglas.

⁹⁸ Vid. BAUCHE GARCÍADIEGO, Mario, La Empresa. Nuevo Derecho Industrial, Contratos Comerciales y Sociedades Mercantiles, 2ª edic. aumentada y actualizada, Ed. Porrúa, México, 1983, pág. 214.

No obstante, el Código de Comercio en su artículo 1º establece cual es la regla general, en tratándose de los actos mercantiles (principio de especialidad de la ley).

Artículo 1 Los actos comerciales sólo se regirán por lo dispuesto en este Código y las demás leyes mercantiles aplicables.

Sin embargo, con posterioridad el artículo 81 del Código de Comercio establece la supletoriedad:

Artículo 81 Con las modificaciones y restricciones de este Código, serán aplicables a los actos mercantiles las disposiciones del derecho civil acerca de la capacidad de los contrayentes, y de las excepciones y causas que rescinden o invalidan los contratos.

Este precepto debe interpretarse con relación al artículo 2º del citado Código que remite al derecho común de forma supletoria a la legislación mercantil:

Artículo 2 A falta de disposiciones de este ordenamiento y las demás leyes mercantiles, serán aplicables a los actos de comercio las del derecho común contenidas en el Código Civil aplicable en materia federal.

El Código Civil Federal comprende las siguientes fuentes de obligaciones: 1 el contrato; 2 la declaración unilateral de la voluntad; 3 el enriquecimiento ilegítimo; 4 la gestión de negocios; 5 actos ilícitos y 6 el riesgo profesional. Los autores coinciden en señalar que la fuente de obligaciones y el acto jurídico es por excelencia el contrato.

Contrato "es el convenio que crea, transfiere o modifica derechos y obligaciones".⁹⁹ El Código Civil Federal define al convenio en el artículo 1792 y al contrato como una especie de aquél en el 1793:

Artículo 1792. Convenio es el acuerdo de dos o más personas para crear, modificar o extinguir obligaciones.

Artículo 1793. Los convenios que producen o transfieren las obligaciones y derechos toman el nombre de contratos.

Aplicables al contrato mercantil y a todo acto de comercio, así como las normas sobre los elementos de existencia: consentimiento y objeto (artículos 1794, 1803 a 1811, 1824 a 1830 del CC Federal); los elementos de validez (contenidos en el artículo 1795 del CC Federal, el cual deberá ser interpretado a contrario sensu) por lo que se refiere a la forma como elemento de validez el Código de Comercio le da un trato especial, estableciendo reglas específicas contenidas en los artículos 78 y 79, por su parte el Código Civil Federal en sus artículos 1832 a 1834 reglamenta la forma en los contratos; la clasificación de los contratos (artículos 1835 a 1838 de CC Federal) y la nulidad (artículos 2224 a 2242 de CC Federal).

3.6.1 Elementos del Contrato.

La doctrina establece que el contrato se integra por dos categorías o elementos: los primeros denominados de existencia.

El Código Civil los regula en la siguiente forma:

⁹⁹ MOTO SALAZAR, Efraín, Elementos de Derecho, 26ª edic., Ld. Porrúa, México, 1980, pág. 253.

Artículo 1794. Para la existencia del contrato se requiere:

- I. Consentimiento; y
- II. Objeto que pueda ser materia del contrato.

Los segundos, es decir, los elementos de validez, no impiden que el contrato nazca, pero si provocan su nulidad. Estos se desprenden del artículo 1795 interpretado contrario sensu.

Artículo 1795 El contrato puede ser invalidado:

- I. Por incapacidad legal de las partes o una de ellas;
- II. Por vicios del consentimiento;
- III. Porque su objeto, o su motivo o fin sea ilícito; y
- IV. Porque el consentimiento no se haya manifestado en la forma que la ley establece.

Por lo que se refiere al consentimiento como elemento de existencia éste se define como el acuerdo o concurso de voluntades que tiene por objeto la creación o transmisión de derechos y obligaciones. El consentimiento, se forma por una oferta o policitud, es decir, una de las partes propone a la otra las bases del contrato; y por la aceptación que se origina cuando aquel a quien se le hizo la oferta acepta.¹⁰⁰

Con relación al consentimiento, el docto ROJINA VILLEGAS aporó a la teoría el siguiente criterio el cual, -cabe hacer mención-, es de suma importancia ya que más adelante se retomará el tema para aclarar los conflictos doctrinarios con respecto al acuerdo de voluntades o consentimiento emitido a través de la red. Es "el proceso psicológico que precede a la formación de un contrato **comprende la discusión de la oferta y de la aceptación**, toda vez que no siempre la oferta es aceptada lisa y llanamente, sino que la aceptación puede darse en forma condicional o introduciendo modificaciones."¹⁰¹

¹⁰⁰ Vid. ROJINA VILLEGAS, Rafael. Compendio de Derecho Civil III. Teoría General de las Obligaciones, 20ª edic., Ed. Porrúa, México, 1997, pág. 52.

¹⁰¹ ROJINA VILLEGAS, Rafael. Op. cit., pág. 53

Para MESSINEO el consentimiento es un **consenso** que tiene a su favor la tradición y que denota mejor el elemento en cuestión.¹⁰²

Y aunque para el autor en comento el consentimiento más que un acuerdo de voluntades, es un consenso; en mi opinión coincide con ROJINA VILLEGAS al establecer que éste es un fenómeno complejo, puesto que resulta no sólo del concurso de voluntades, sino en cierto sentido de su combinación. Cada declaración debe ser emitida y, además, comunicada a la futura contraparte; las dos declaraciones y las correspondientes voluntades se combinan, en el sentido de que se integran recíprocamente y son, así, complementarias, porque cada una de ellas tiene en sí lo que le falta a la otra; sin embargo la combinación de voluntades no implica que las mismas coincidan en el contenido y se fundan en una voluntad única, la combinación de voluntades en cuanto integren el consentimiento, consiste, en cambio en el hecho de que ambas partes quieren la conjunta finalidad externa del contrato, puesto que lo que una parte da o hace, la otra lo quiere recibir.¹⁰³

Ahora bien, ¿cómo se perfecciona el contrato entre presentes y entre ausentes?, entre presentes, al instante, es decir, en el mismo momento en que las partes expresen su voluntad, sin embargo se debe seguir la regla establecida por el artículo 1805 del Código Civil Federal, es decir, cuando la oferta se haga a una persona presente sin fijación de plazo para aceptarla, el autor de la oferta queda desligado si la aceptación no se hace inmediatamente. El contrato por teléfono se considera que se celebra como si las partes estuvieran presentes artículo 1805 in fine.

En relación con la formación del consentimiento entre ausentes existen cuatro momentos de integración del mismo:

¹⁰² Vid. MESSINEO, Francesco, Manual de Derecho Civil y Comercial, Tomo IV, Derecho de las Obligaciones Parte General, Traducción de Santiago Sentis Melendo, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1955, pág. 437

¹⁰³ Vid. MESSINEO. Op. cit., pág. 438

1. La declaración. El que por carta a recibido la policitud y expresa verbalmente o por escrito que esta de acuerdo en celebrar el contrato.
2. La expedición. Cuando el que reciba la policitud esta de acuerdo manifiesta su aceptación por escrito y envía la carta por correo.
3. La recepción. Es cuando el oferente o peticionante recibe por carta la aceptación. De acuerdo con nuestro Código Civil Federal (CCF) es en este momento cuando se perfecciona el consentimiento entre ausentes (art. 1807. El contrato se forma en el momento en que el proponente reciba la aceptación, estando ligado por su oferta según los artículos precedentes).
4. Información. Se tiene por perfeccionado el consentimiento una vez que el oferente o peticionante hace saber al aceptante que recibió su aceptación.

Como quedo establecido con antelación, el CCF vigente resuelve que para efectos jurídicos el contrato celebrado por teléfono deberá considerarse un contrato celebrado entre presentes, según lo establece el artículo 1805 párrafo segundo que dispone:

Artículo 1805. Cuando la oferta se haga a una persona presente, sin fijación de plazo para aceptarla, el autor de la oferta queda desligada si la aceptación no se hace inmediatamente.

La misma regla se aplicará a la oferta hecha por teléfono o a través de cualquier otro medio electrónico, óptico o de cualquier otra tecnología que permita la expresión de la oferta y la aceptación de ésta en forma inmediata.

No obstante, que para los efectos que se han indicado se debe considerar el contrato constituido entre personas presentes, el problema nace solamente si los dos lugares se encuentran fuera del ámbito del mismo Estado y hasta puede decirse, fuera del ámbito de una misma competencia territorial judicial.

Lo anterior, ofrece gran interés práctico desde el punto de vista del CE y así encontramos que la solución no puede ser unitaria. Desde el punto de vista del momento, el contrato se considera entre presentes, ya que no transcurre un apreciable intervalo de tiempo entre la declaración de aceptación del destinatario y la toma de conocimiento de ésta por parte del proponente. Sin embargo, desde el punto de vista del lugar el contrato puede considerarse entre personas distantes¹⁰⁴; con todo, en la esfera de aplicación del derecho fiscal para efectos de aplicación del IVA se observan distintas reglas que serán analizadas con posterioridad.

La formación del consentimiento en los contratos mercantiles, específicamente en aquellos celebrados por medios electrónicos o a través de internet se rige por los siguientes lineamientos jurídicos:

- A. Artículo 80 del Código de Comercio (C. Co.) Los convenios y contratos mercantiles que se celebren por correspondencia, telégrafo, o mediante el uso de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, quedarán perfeccionados desde que se reciba la aceptación de la propuesta o las condiciones con que ésta fuere modificada.
- B. Asimismo, tratándose de la propuesta y aceptación hechas a través de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología no se requerirá de estipulación previa entre los contratantes para que produzca efectos, como lo establece el artículo 1811 párrafo segundo del CCF.
- C. Ahora bien, la información generada, enviada por medios electrónicos se conoce como mensaje de datos y se define en el artículo 89 del C. Co. como "la información generada, enviada, recibida, archivada o comunicada a través de dichos medios se le denominará mensaje de datos".

¹⁰⁴ Vid. *Ibidem*. págs. 464 y 465.

- D. En toda oferta y aceptación hay un emisor y un destinatario quienes deben quedar plenamente identificados en la contratación electrónica para efectos de determinar la celebración y las partes que quedan obligadas. El CCF y el C. Co. señalan en sus artículos 1834 bis párrafo primero y 93 párrafo primero respectivamente que: para efectos de considerar que un contrato ha sido celebrado de acuerdo a la forma que establece la ley (por ejemplo cuando la ley exige la forma escrita en los contratos) esta se tendrá por cumplida "siempre que la información generada o comunicada en forma íntegra, a través de dichos medios sea atribuible a las personas obligadas y accesible para su ulterior consulta".
- E. El C. Co. establece en su artículo 90 dos presunciones con relación al origen del mensaje de datos por parte del emisor y a la letra dice: "salvo pacto en contrario, se presumirá que el mensaje de datos proviene del emisor si ha sido enviado:
- I. Usando medios de identificación tales como claves o contraseñas de él; o
 - II. Por un sistema de información programado por el emisor o en su nombre para que opere automáticamente
- F. En cuanto al momento de recepción de la información, el artículo 91 del C. Co. establece lo siguiente: "El momento de recepción de la información a que se refiere el artículo anterior se determinará como sigue:
- I. Si el destinatario ha designado un sistema de información para la recepción, ésta tendrá lugar en el momento en que ingrese a dicho sistema; o
 - II. De enviarse a un sistema del destinatario que no sea el designado o de no haber un sistema de información designado, en el momento en que el destinatario obtenga dicha información.
- Para efectos de éste Código, se entiende por sistema de información cualquier medio tecnológico utilizado para operar mensajes de datos.
- G. Para la determinación del momento de recepción se estará a lo establecido por el citado artículo 1805 del CCF; por su parte el artículo 94

del C. Co., dispone la forma de determinar el lugar en que se expide el mensaje: "Artículo 94. Salvo pacto en contrario, el mensaje de datos se tendrá por expedido en el lugar donde el emisor tenga su domicilio y por recibido en el lugar donde el destinatario tenga el suyo."

Algunos autores sugieren, respecto del consentimiento en los contratos celebrados vía internet que no se trata de un consentimiento electrónico, sino de una forma electrónica de consentir.¹⁰⁵

En la doctrina española, ciertos autores establecen que el contrato electrónico es por esencia un contrato entre ausentes, aunque para MORENO NAVARRETE citado por HORTALÁ I VALLVÉ¹⁰⁶, la diferencia entre el contrato electrónico y el tradicional entre ausentes es que cabe la contratación entre ausentes en tiempo real, ya que el plazo entre la emisión de la oferta y su aceptación puede ser mínimo.

Al respecto el Código Civil español en el artículo 1262, reformado en virtud de la Ley de 34/2002 de 11 de julio contempla la posibilidad de celebración del contrato mediante **dispositivos automáticos** adoptando respecto del consentimiento el sistema de la recepción, en el mismo sentido con el fin de armonizar criterios el Código de Comercio opta por la teoría de la recepción, en su artículo 54 modificado por la suscrita ley. Que son transcritos a continuación para su comparación:

Arts. modificados por la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico]

Código Civil Art. 1262

El consentimiento se manifiesta por el concurso de la oferta y de la aceptación sobre la cosa y la causa que han de constituir el contrato. Hallándose en lugares distintos el que hizo la oferta

¹⁰⁵ Entre ellos ARCE GARGOLLO, Javier y MORENO NAVARRETE, citados por HORTALÁ I VALLVÉ.

¹⁰⁶ Vid. HORTALÁ I VALLVÉ, Joan, Franco Roccatagliata, et. al, La Fiscalidad del Comercio Electrónico, Ed. CISS S.A. Bilbao, 2000, pág. 42.

y el que la aceptó, hay consentimiento desde que el oferente conoce la aceptación o desde que, habiéndosela remitido el aceptante, no pueda ignorarla sin faltar a la buena fe. El contrato, en tal caso, se presume celebrado en el lugar en que se hizo la oferta.

En los contratos celebrados mediante dispositivos automáticos hay consentimiento desde que se manifiesta la aceptación.

Código de comercio español. **Artículo 54.** *(Modificado por Ley 34/2002)*

Hallándose en lugares distintos el que hizo la oferta y el que la aceptó, hay consentimiento desde que el oferente conoce la aceptación o desde que, habiéndosela remitido el aceptante, no pueda ignorarla sin faltar a la buena fe. El contrato, en tal caso, se presume celebrado en el lugar en que se hizo la oferta.

En los contratos celebrados mediante dispositivos automáticos hay consentimiento desde que se manifiesta la aceptación.

El problema resulta en la legislación nacional, porque si bien es cierto, el C. Co. mexicano en el citado art. 94 establece los criterios para efecto de determinar el lugar de la emisión así como de la recepción del mensaje de datos, no establece como sí lo hace el Código Civil español en qué lugar se tendrá por celebrado el contrato; si se siguiera el mismo sistema del derecho español, conforme lo establece el artículo 1807 del CCF "el contrato se forma en el momento de que el proponente reciba la aceptación, estando ligado por su oferta" según los artículos 1805 y 1806 lógico es, que se tenga por celebrado el contrato en el lugar en el que el proponente hizo la oferta.

Sin embargo, la celebración del contrato, el domicilio de las partes, así como el perfeccionamiento de éste en la contratación electrónica puede tener lugar en cualquier parte del mundo, por lo que la determinación del lugar al parecer puede depender del domicilio del oferente, aunque cabe aclarar, no existe un criterio uniforme ni legal, ni jurisprudencial o doctrinal al respecto.

No hay consentimiento y por lo tanto acuerdo de voluntades:

1. Cuando hay error en la naturaleza del contrato;
2. Cuando hay error sobre la identidad del objeto; y
3. En los contratos intuitu personae, no hay consentimiento si hay error en la identidad de la persona.

El objeto en los contratos.

La doctrina establece que el objeto del contrato puede analizarse en atención a dos categorías:

- Objeto Jurídico Directo que consiste en crear o transmitir obligaciones en los contratos; y
- Objeto Jurídico Indirecto que es la cosa o el hecho que asimismo son el objeto de la obligación y se refiere al dar, hacer o no hacer.

El artículo 1824 del CCF establece al respecto:

Artículo 1824. Son objeto de los contratos:

- I. La cosa que el obligado debe dar; y
- II. El Hecho que el obligado debe hacer o no hacer.

Por su parte el artículo 2011 del CCF señala que la prestación de cosa puede consistir:

- I. En la traslación de dominio de cosa cierta;
- II. En la enajenación temporal del uso o goce de cosa cierta; y
- III. En la restitución de cosa ajena o pago de cosa debida.

Referente a las obligaciones de hacer y de no hacer se determina:

Artículo 2027. Si el obligado a prestar un servicio no lo hiciere, el acreedor tiene derecho de pedir que a costa de aquél se ejecute por otro, cuando la situación sea posible.

Esto mismo se observará si no lo hiere de manera convenida. En este caso el acreedor podrá pedir que se deshaga lo mal hecho.

Artículo 2028. El que estuviere obligado a no hacer alguna cosa, caerá sujeto al pago de daños y perjuicios en caso de contravención. Si hubiere obra material, podrá exigir el acreedor que sea destruida a costa del obligado.

El objeto material del contrato.

Los requisitos esenciales del objeto en las obligaciones de dar son:

a) Posibilidad Física (artículo 1825).

El CCF también permite la existencia del contrato que recaiga sobre cosa futura.

Artículo 1826. Las cosas futuras pueden ser objeto de un contrato. Sin embargo, no pueden serlo la herencia de una persona viva, aun cuando ésta preste su consentimiento.

b) El objeto debe estar establecido dentro del comercio.

Artículo 1825. La cosa objeto del contrato debe: 1º. Existir en la naturaleza. 2º. Ser determinada o determinable en cuanto a su especie. 3º. Estar en el comercio.

La forma en los contratos.

Forma es el medio con el que se pone en ser la declaración expresa de voluntad, es decir, es el aspecto exterior que la voluntad asume.¹⁰⁷

La forma es un elemento de validez en los contratos y consiste en que la voluntad se manifieste con las formalidades que en cada caso exige la ley.¹⁰⁸

Ahora bien, la libertad de forma en los contratos es la regla y el formalismo es la excepción, las normas que imponen la observancia de una forma especial son por lo tanto de aplicación estricta.

Artículo 1796 del CCF. Los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento, **excepto** aquellos que deben revestir una forma establecida por la ley. Desde que se perfeccionan obligan a los contratantes no sólo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a las consecuencias que, según su naturaleza, son conforme a la buena fe, al uso o a la ley.

Por su parte el artículo 1832 del CCF señala que en los contratos civiles cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que para la validez del contrato se requieran formalidades determinadas, fuera de los casos expresamente designados por la ley.

En el caso de la forma el C. Co. para mantener una armonización de criterios con el CCF determina en el mismo sentido lo siguiente:

Artículo 78. En las convenciones mercantiles cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que la validez del acto comercial dependa de la observancia de formalidades o requisitos determinados.

Artículo 79. Se exceptuarán de lo dispuesto en el artículo que precede:

¹⁰⁷ Vid. MESSINEO, Francesco, Manual de Derecho Civil y Comercial, Tomo II, Doctrinas Generales, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1954, pág. 381.

¹⁰⁸ Vid. ROJINA VILLEGAS, Op. cit., pág. 93.

- I. Los contratos que con arreglo a este Código u otras leyes deban reducirse a escritura o requieran formas o solemnidades necesarias para su eficacia; y
- II. Los contratos celebrados en país extranjero en que la ley exige escrituras, formas o solemnidades determinadas para su validez, aunque no las exija la ley mexicana.

En uno y otro caso, los contratos que no llenen las circunstancias respectivamente requeridas, no producirán obligación ni acción en juicio.

Sin embargo, a pesar de los esfuerzos del legislador es evidente que éstos no han sido suficientes, pues aun con las reformas ya citadas tanto al Código Civil Federal como al de Comercio, los mismos no contienen respuesta alguna a las siguientes interrogantes ¿Qué sucede en el caso de contratar en la red con un incapaz o menor de edad?, ¿Qué sanción merece el contrato así celebrado? ¿Y qué en el caso de incumplimiento de alguna de las partes? La doctrina en general considera que las anteriores interrogantes se deben resolver con base en la teoría de las obligaciones ya existente, no obstante se deben hacer las respectivas modificaciones.

Por su parte, la doctrina española trata de resolver el problema con base en la buena fe de las partes contratantes, asimismo, las empresas que expiden su oferta a través de la red, establecen la legitimación de las operaciones que celebran -en lo que algunos llaman precontratos o fase preparatoria de la oferta-, en términos o normas bajo las que se regirá la celebración del contrato.

Contratos nominados o típicos e innominados o atípicos.

Se llaman contratos nominados o típicos aquéllos que están regulados en el derecho común. Por ejemplo el C. Co. regula los contratos de comisión, depósito, préstamo, compraventa y permuta mercantiles, así como el transporte terrestre.

Los contratos innominados o atípicos son los que teniendo o no una denominación especial, no tienen una reglamentación específica en un capítulo propio de una ley. Aunque se mencionen y reciban un nombre especial, carece de una disciplina especial y específica. Se tienen como ejemplo de estos contratos el de suministro.

En el presente trabajo sólo se hará una breve alusión a los contratos nominados o típicos.

Contrato de Comisión Mercantil.

El artículo 273 del C. Co. señala que la comisión es “El mandato aplicado a actos concretos de comercio se reputa comisión mercantil. Es comitente el que confiere comisión mercantil, y comisionista el que la desempeña.”

Los elementos personales del Contrato de Comisión se clasifican como sigue:

- a) Comitente. Quien debe tener la capacidad legal según el derecho común o ser comerciante o bien actuar por mediación de los representantes legales.

- b) Comisionista. En cuanto se trata de realizar un acto de comercio deberá ser comerciante o tener la capacidad necesaria según el derecho común.

El artículo 280 del C. Co. establece que el comisionista debe desempeñar por sí los encargos que recibe, y no puede delegarlos sin estar autorizado para ello. Bajo su responsabilidad podrá emplear en el desempeño de su comisión dependientes en operaciones subalternas que, según costumbres, se confieren a éstos.

El consentimiento para celebrar el contrato de comisión es expreso (artículo 274 del C. Co.) de palabra (sujeto a ratificación), o por escrito. También cabe el consentimiento tácito (artículo 276 del C. Co.).

El contenido de la comisión es cualquier acto de comercio.

No esta sujeto a forma especial salvo la de constar por escrito (artículo 274), aunque el contrato puede perfeccionarse por simple acuerdo, pero, queda sujeto a posterior ratificación escrita.

En el desempeño de la comisión, el comisionista debe proceder de acuerdo con las instrucciones del comitente, sin que en ningún caso pueda proceder contra ellas (artículo 286 del C. Co.) y, en defecto de estas instrucciones, deberá pedir las, siempre que lo permita la naturaleza del negocio.

No obstante, si no fuera posible la consulta o estuviere el comisionista autorizado para obrar a su arbitrio, hará lo que la prudencia dicte (artículo 287 del C. Co.).

El comisionista no podrá sin autorización del comitente prestar ni vender al fiado o a plazos (artículo 301 del C. Co.).

El artículo 290 del citado ordenamiento señala que "El comisionista estará obligado a dar oportunamente noticia a su comitente de todos los hechos o circunstancias que puedan determinarle a revocar o modificar el encargo. Asimismo, debe dársela sin demora a la ejecución de dicho encargo."

El comisionista tiene la obligación también de rendir cuentas y de restituir (artículos 292 y 298 del C. Co.).

Salvo pacto en contrario, todo comisionista tiene derecho a ser remunerado por su trabajo (artículo 304 del citado ordenamiento).

El artículo 279 del C. Co. establece el derecho de enajenación que tiene el comisionista, al establecer que éste puede hacer vender los efectos que se le han consignado por medio de los corredores o dos comerciantes.

El artículo 281 del C. Co. señala que en aquellas comisiones cuyo cumplimiento exige provisión de fondos, no está obligado el comisionista a ejecutarlos mientras el comitente no se la haga en cantidad suficiente, y también podrá suspenderlas cuando se hayan consumido los que tenía recibidos.

Cuando el comisionista se comprometa a anticipar fondos para el desempeño de la comisión, estará obligado a suplirlos, excepto en el caso de suspensión de pagos o quiebra del comitente (artículo 282 del C. Co.).

El artículo 284 del multicitado ordenamiento, determina que cuando el comisionista contrate en nombre propio, tendrá acción y obligación directamente con las personas con quienes contrate, sin tener que declarar cual sea la persona del comitente, salvo en el caso de seguros.

Ningún comisionista comprará ni para sí ni para otro lo que se le hubiere mandado a vender, ni venderá lo que se le haya mandado comprar, sin consentimiento expreso del comitente.

Por muerte o inhabilitación del comisionista se entenderá rescindido el contrato de comisión; pero por muerte o inhabilitación del comitente no se rescindirán, aunque pueden revocarlo sus representantes.

Depósito Mercantil.

Al respecto, como se señaló con anterioridad (supra página 114) el artículo 75 del C. Co. en sus fracciones XVII y XVIII establece que son actos de comercio los depósitos por causa de comercio, así como, los depósitos en almacenes generales.

El contrato de depósito es un contrato en virtud del cual el depositario mediante una retribución se obliga hacia el depositante a recibir una cosa mueble o inmueble y a guardarla para restituirla cuando éste lo solicite (artículo 2516 del CCF).

Ahora bien, se estima mercantil el depósito si las cosas depositadas son objeto del comercio o si se hace a consecuencia de una operación mercantil (artículo 332 del C. Co.).

El depósito queda constituido mediante la entrega al depositario de la cosa que constituye su objeto (artículo 334 del C. Co.), por lo que se puede decir que es un contrato con libertad de formalidades.

El depositario está obligado a conservar la cosa objeto del depósito, según la reciba, y a devolverla con los documentos si los tuviere cuando el depositante se la pida.

En la conservación del depósito responderá el depositario de los menoscabos, daños y perjuicios que las cosas depositadas sufrieren por su malicia o negligencia.

Salvo pacto en contrario, el depositario tiene derecho a exigir retribución por el depósito (artículo 333 del C. Co.).

Cuando los depósitos sean de numerario con especificación de las monedas que los constituyen o cuando se entreguen cerrados y sellados, los aumentos o bajas que su valor experimente serán de cuenta del depositante.

Los riesgos de dichos depósitos corren a cargo del depositario, siendo de su cuenta los daños que sufran sino prueba que ocurrieron por fuerza mayor o caso fortuito insuperable (artículo 336 del C. Co.).

Este contrato puede terminar por:

- a) Vencimiento del plazo;
- b) Destrucción de la cosa; y
- c) Desistimiento unilateral del depositante o del depositario.

Contrato de Préstamo Mercantil.

Se reputa mercantil el préstamo cuando se contrae en el concepto y con expresión de que las cosas prestadas se destinen a actos de comercio y no para necesidades ajenas de éste. Se presume mercantil el préstamo que se contrae entre comerciantes (artículo 358 del C. Co.):

- a) Consistiendo el préstamo en dinero, pagará el deudor una cantidad igual a la recibida.
- b) En los préstamos de títulos o valores pagará el deudor devolviendo otros tantos de la misma clase o idénticas condiciones o sus equivalentes si aquéllos se hubiesen extinguido, salvo pacto en contrario (artículo 359 del C. Co.).

Contrato de Permuta Mercantil.

Según el artículo 388 del C. Co. las disposiciones relativas al contrato de compraventa son aplicables al de permuta mercantil, salvo la naturaleza de éste. (Por lo que con posterioridad se analizará el contrato de compraventa mercantil).

La Consignación Mercantil.

La consignación mercantil es el contrato por virtud del cual, una persona denominada consignante transmite la disponibilidad y no la propiedad de uno o varios bienes muebles, a otra persona denominada consignatario, para que le pague un precio por ellos en caso de venderlos en el término establecido, o se los restituya en caso de no hacerlo (artículo 392 del C. Co.).

El artículo 339 del mismo ordenamiento establece las reglas bajo las que se regirá el contrato de consignación, entre las que destacan:

- I. El consignatario tendrá la obligación de pagar el precio pactado con el consignante o de devolver el bien;
- II. El consignante transmitirá la posesión de los bienes al consignatario, y en su momento, la propiedad de los mismos al adquirente;
- III. Las partes contratantes podrán pactar una retribución para el consignatario que consistirá en una suma determinada de dinero;
- IV. Una vez verificada la venta del bien dado en consignación, el consignatario tendrá dos días hábiles para entregar la ganancia pactada al consignante, salvo pacto en contrario;

V. En el caso de que los bienes consignados no hayan sido vendidos, el consignante no podrá disponer de ellos en tanto no se verifique el término establecido en el contrato para la venta de los mismos ;

VI. El consignatario deberá realizar todos los actos tendientes a la conservación tanto de los bienes consignados como de los derechos relacionados con los mismos. Para los anteriores efectos, el consignante deberá proveer de los fondos necesarios para ello con cuando menos dos días de anticipación a la realización del acto de conservación respectivo;

VII. El consignatario podrá disponer válidamente del bien sólo con el fin previsto en el contrato. Los efectos consignados no podrán ser embargados por los acreedores del consignatario.

Por último, son causas de terminación del contrato consignatorio:

Artículo 394.

- I. La ejecución total de las obligaciones derivadas del contrato;
- II. El vencimiento del plazo pactado;
- III. La muerte de alguno de los contratantes;
- IV. El mutuo consentimiento; y
- V. Incumplimiento de las obligaciones de alguna de las partes.

Contrato Mercantil de Transporte Terrestre.

El contrato de transporte por vías terrestres o fluviales de todo género se reputará mercantil:

- I. Cuando tenga por objeto mercaderías o cualesquiera efectos de comercio;
- y

II. Cuando siendo cualquiera su objeto, sea comerciante el porteador o se dedique habitualmente a verificar transportes para el público.

El contrato de transporte es rescindible a voluntad del cargador, antes y después de comenzarse el viaje, pagando en el primer caso al porteador la mitad, y en el segundo la totalidad del porte, y siendo obligación suya recibir los efectos en el punto y en el día en que la rescisión se verifique (artículo 578 del C. Co.).

El porteador de mercadería o efectos deberá extender al cargador una carta de porte, de la que éste podrá pedir una copia. En dicha carta de porte se expresará: el nombre, apellido y domicilio del cargador; el nombre, apellido y domicilio del porteador; el nombre, apellido y domicilio de la persona a quien o a cuya orden vayan dirigidos los efectos; la designación de los efectos; el precio del transporte; la fecha en que se hace la expedición; el lugar de la entrega al porteador; el lugar y el plazo en que habrá de hacerse la entrega al consignatario; y la indemnización que haya de abonar el porteador en caso de retardo, si sobre este punto mediare algún pacto (artículo 581 del C. Co.).

El cargador está obligado a entregar las mercancías en las condiciones, lugar y tiempo convenidos; a dar los documentos necesarios para el libre tránsito y pasaje de la carga; a sufrir los comisos, multas y demás penas que se le impongan por infracción de las leyes fiscales; a sufrir las pérdidas y averías de las mercancías que procedan de vicio propio de ellas o de casos fortuitos, salvo lo dispuesto en los incisos IX y X del artículo 590; a indemnizar al porteador de todos los daños y perjuicios que por falta de cumplimiento del contrato hubiere sufrido; y a remitir con oportunidad la carta de porte al consignatario (artículo 588 del C. Co.).

El cargador tiene derecho: a variar la consignación de las mercancías mientras estuvieran en camino; y a variar, dentro de la ruta convenida (artículo 589 del C. Co.).

El porteador está obligado: a recibir las mercancías en el tiempo y lugar convenidos; a emprender y concluir el viaje, dentro del plazo estipulado, precisamente por el camino que señale el contrato; verificar el viaje, desde luego, si no hay término ajustado; a cuidar y conservar las mercancías bajo su exclusiva responsabilidad, desde que las reciba hasta que las entregue a satisfacción del consignatario; a entregar las mercancías al tenedor de la carta de porte o de la orden respectiva en defecto de ella; a pagar en caso de retardo que le sea imputable; a entregar las mercancías por peso, cuenta y medida, si así están consideradas en la carta de porte; a probar que las pérdidas o averías de las mercancías, o el retardo en el viaje, no han tenido por causa su culpa o negligencia; a pagar las pérdidas o averías que sean a su cargo; y a cubrir al cargador o consignatario los daños y perjuicios que resientan, ya por su culpa, ya porque no se dé cumplimiento al contrato relativo (artículo 590 del C. Co.).

El porteador tiene derecho: a recibir la mitad del porte convenido, si por negligencia o culpa del cargador no se verificare el viaje; a percibir la totalidad del porte convenido si por negligencia o culpa del cargador no se verificare el viaje, siempre que, a virtud del convenio de transporte, hubiere destinado algún vehículo con el exclusivo objeto de verificar el transporte de las mercancías; a rescindir el contrato, si comenzado el viaje impidiere su continuación un acontecimiento de fuerza mayor; a continuar el viaje, removido el obstáculo a que alude el supuesto anterior; a exigir del cargador la apertura y reconocimiento de los bultos que contengan las mercancías en el acto de su recepción; a que el consignatario le reciba de la carga averiada las mercancías que estén ilesas; a retener las mercancías transportadas, mientras no se le pague el porte; y a promover el depósito de las mercancías ante la autoridad

judicial del lugar en que haya de hacerse la entrega, si en él no encontrare al consignatario o a quien lo represente (artículo 591 del C. Co.).

En cuanto al contrato de compraventa, éste se analizará en el apartado siguiente, por la trascendencia económica y jurídica que representa.

3.7 Contratos Mercantiles que pueden Celebrarse Vía Internet.

Esta nueva categoría –valga la expresión-, de contratos telemáticos o celebrados por medios electrónicos, constituye un instrumento importante para el desarrollo del comercio electrónico también llamado shopping on-line. En este sentido DAVARA citado por HORTALÁ I VALLVÉ, señala que “la contratación electrónica es aquella que se realiza mediante la utilización de algún elemento electrónico cuando éste tiene, o puede tener, una incidencia real y directa sobre la formación de la voluntad o el desarrollo o interpretación futura del acuerdo.”¹⁰⁹

La categoría de contratos electrónicos engloba a los contratos que se perfeccionan mediante el intercambio electrónico de datos de ordenador a ordenador.

Los contratos informáticos se pueden clasificar de la siguiente forma:

Contratos	$\left\{ \begin{array}{l} \text{-Por su objeto (bienes y servicios informáticos).} \\ \text{-Por su forma (contratos electrónicos).}^{110} \end{array} \right.$
Informáticos	

¹⁰⁹ HORTALÁ I VALLVÉ, Joan, Roccatagliata Franco, et. al., Op. cit., pág. 39.

¹¹⁰ DE LA PARRA TRUJILLO, Eduardo, “La teoría General del Contrato Informático y el Comercio Electrónico”, Revista de la Facultad de Derecho, México, 2002, Tomo LII, Número 237, Publicación bimestral, pág. 165.

Ahora bien, por lo que respecta al objeto de la contratación por vía electrónica o telemática, éste a su vez se subdivide en bienes o servicios que no se adquieren o se prestan a través de la red (suministros off line), y los que se pueden producir cuando dichos bienes o servicios circulan por la red y se adquieren a través de la misma (suministros on-line).

En el primer supuesto se encuentran los bienes y servicios que no se derivan de la propiedad intelectual (en la mayoría de los casos), pues se trata fundamentalmente de la contratación de bienes materiales; o bien se trata de la prestación de algún servicio profesional contratado a través de la red.

En el segundo supuesto (bienes o servicios que circulan por la red y se adquieren a través de la misma) se está en presencia de bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual.

En este sentido la contratación electrónica presupone la transmisión inmaterial a través de redes informáticas y la marginación de documentos en papel, el objeto de estos contratos puede recaer sobre un bien material cuya entrega física es esencial para el cumplimiento, aunque en algunas ocasiones se trata de prestaciones susceptibles de ser ejecutadas por medio de la transmisión a través de la propia red de información digitalizada.¹¹¹

3.7.1 Contrato de Compraventa Celebrado Vía Internet

El contrato de compraventa, es considerado como el de mayor importancia en el comercio tradicional, no sólo por la frecuencia de su empleo, sino además

¹¹¹ Vid. DE MIGUEL ASENSIO, Pedro Alberto, Derecho Privado de Internet, 2ª edic., Ed. CIVITAS, S.L., Madrid, 2001, pág. 311.

por ser el negocio típico del comerciante y por ser el instrumento jurídico más importante para la circulación de los bienes.

El artículo 2248 del CCF establece que habrá compraventa cuando uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de una cosa **o de un derecho** y el otro a su vez se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero.

Es importante destacar la ampliación del objeto de la compraventa, que contiene la más amplia fórmula que abarca todo lo que es posible en cuanto a derechos.

Por su parte el artículo 371 del C. Co. refiere que serán mercantiles las compraventas a las que el código de tal carácter, y todas las que se hagan con el objeto directo de traficar. En este sentido, puede decirse que es compraventa mercantil –según el artículo 75 del C. Co. fracciones I, II y III- la compraventa de muebles o inmuebles hecha con propósito de lucro, la que recae sobre cosas mercantiles, y la que se efectúa por un comerciante o entre comerciantes.

Es un contrato típico, principal, formal o también consensual, de tracto instantáneo o sucesivo, bilateral, oneroso y conmutativo o aleatorio. Es consensual en oposición a real, porque no requiere de la entrega de la cosa para su perfeccionamiento, ya que el artículo 2249 del CCF establece que por regla general la venta es perfecta y obligatoria para las partes cuando se haya convenido sobre la cosa y su precio, aunque la primera no haya sido entregada, ni el segundo satisfecho.

Es oportuno señalar, que de acuerdo con el artículo 377 del C. Co., una vez perfeccionado el contrato de compraventa, las pérdidas daños o menoscabos que sobrevinieren a las mercaderías vendidas serán por cuenta del comprador,

si ya le hubieren sido entregadas real, jurídica o virtualmente; y si no le hubieren sido entregadas de ninguna de estas maneras, serán por cuenta del vendedor.

Es consensual en oposición a formal cuando su objeto recae sobre bienes muebles, en términos del artículo 78 del C. Co.; no obstante se exceptúan de lo antes señalado según el artículo 79 del C. Co., los contratos que con arreglo a este código u otras leyes deban reducirse a escritura o requieran formas o solemnidades necesarias para su eficacia; y los contratos celebrados en país extranjero en que la ley exige escrituras, formas o solemnidades determinadas para su validez, aunque no las exija la Ley mexicana.

Entre las posibles modalidades contractuales, como quedo establecido con anterioridad la compra venta es el contrato con mayor profusión, y lo es ahora no sólo en el entorno tradicional sino también en el ámbito del comercio electrónico, no obstante su trascendencia la legislación mercantil así como la civil no contemplan en su contenido una regulación específica aplicable a este tipo de contratos y aunque la doctrina coincide en señalar que no se debe crear una nueva teoría de las obligaciones, antes bien se debe modificar y adaptar el marco jurídico existente, lo cierto es, que aún con las reformas hechas en el año 2000, al Código de Comercio, al Código Federal de Procedimientos Civiles y a la Ley Federal de Protección al Consumidor, con relación al comercio electrónico, los derechos de los consumidores en las transacciones efectuadas a través del uso de medios electrónicos y ópticos o de cualquier otra tecnología, así como el reconocimiento de la información generada o comunicada e través de medios electrónicos, ópticos o en cualquier otra tecnología, respectivamente, todavía quedan algunas lagunas en las Leyes por resolver, tales como la homologación de criterios en materia de compraventas internacionales, la ubicación del establecimiento permanente para efectos de fiscalizar este tipo de operaciones, la creación de bancos de datos, regulación de la firma electrónica, la emisión de facturas electrónicas, entre muchos otros, por lo que se hace

necesario intensificar esfuerzos y armonizar criterios sobre estos aspectos en particular.

Ahora bien, es conveniente estudiar el marco jurídico vigente en nuestro país, por el cual se rigen actualmente este tipo compraventas electrónicas.

Las siguientes normas o parámetros corresponden a las compraventas que cubren las operaciones calificadas como business-to-consumer, en este sentido la Ley Federal de Protección al Consumidor (LFPC) en el Capítulo V prevé las ventas a domicilio, mediatas o indirectas, consideradas por la doctrina como aquellas en las que no se produce o necesita la presencia física simultánea de ambas partes contratantes, transmitiéndose o emitiéndose las voluntades de contratar a través de medios de comunicación a distancia.

Así el artículo 51 de la LFPC prevé la venta a domicilio, mediata o indirecta, entendiéndose como tal la que se proponga o lleve a cabo fuera del local o establecimiento del proveedor; por lo que podemos deducir que éste tipo de operaciones no siguen las reglas de ventas en establecimientos abiertos al público; por su parte de la lectura del artículo 53 de la Ley aludida se deduce la posibilidad de celebrar contratos de compraventa a través de internet. Desde mi punto de vista la regulación de las ventas a domicilio, mediatas o indirectas en la LFPC es aplicable a las compraventas electrónicas.

La LFPC en el Capítulo en cita, así como en el Capítulo VIII Bis prevé una serie de características y deberes específicos para esta modalidad contractual y para las transacciones efectuadas a través de medios electrónicos, respectivamente:

- Plazo de ejecución, 5 días hábiles contados a partir de la entrega del bien o de la firma del contrato (artículo 56 LFPC).

- Pago mediante tarjeta de crédito, cuando el cobro o cargo por un bien o servicio se haga en forma automática al recibo telefónico, o a una cuenta de tarjeta de crédito o a otro recibo o cuenta que le lleven al consumidor, el proveedor y el agente cobrador deberán advertir esto al consumidor en forma clara (artículo 54 LFPC).
- Derecho de desistimiento durante el lapso de 5 días hábiles, plazo en el cual el consumidor tendrá la facultad de revocar su consentimiento sin responsabilidad alguna.
- Información previa, el proveedor deberá proporcionar al consumidor, antes de celebrar la transacción, su domicilio físico, números telefónicos y demás medios a los que pueda acudir el consumidor para presentarle sus reclamaciones (artículo 76 BIS fracción III LFPC).
- Confirmación escrita, las ventas a que se refiere el Capítulo V deberán constar por escrito, el proveedor estará obligado a entregar al consumidor una copia del documento respectivo.

Sin embargo, el artículo 51 de la LFPC en su párrafo segundo contiene desde mi punto de vista una limitante al establecer que lo dispuesto en el Capítulo V no le es aplicable a la compraventa de bienes perecederos recibidos por el consumidor y pagados de contado, debido a que como es sabido a través de internet también se pueden comprar alimentos, compraventa que dejaría a los consumidores fuera de esta regulación, y en consecuencia sin derechos a exigir los beneficios derivados de las mismas.

Por lo que respecta al requisito de documentación en papel para los contratos generados a través de internet, así como cualquier tipo de operación, éste puede ser obviado, pues ya se reconoce jurídicamente como medio de

prueba la información generada o comunicada que conste en medios electrónicos, ópticos o en cualquier otra tecnología (artículo 210-A del CFPC).

CAPÍTULO IV.

IMPORTANCIA DEL IVA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO.

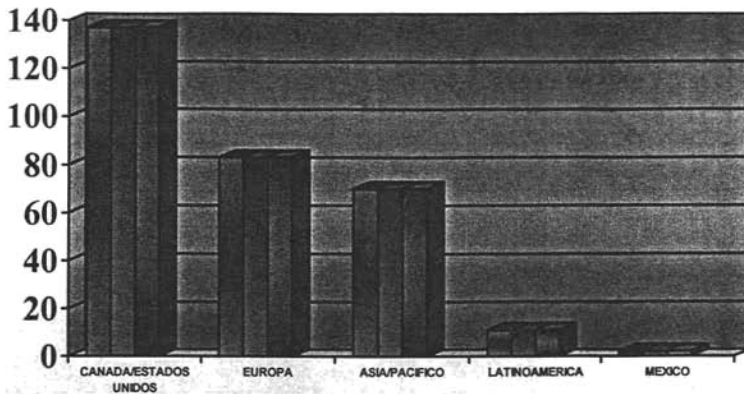
4.1 Efectos del Comercio Electrónico. Jurídicos y Económicos.

La Conferencia de las Naciones Unidas para el Comercio y Desarrollo (UNCTAD, por sus siglas en inglés) consignó en su informe 2001 que con la revolución digital experimentada en el pasado decenio se transformó radicalmente el panorama de la economía en el mundo, especialmente la de los países en desarrollo, en virtud de que las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) de internet les han ofrecido nuevas opciones para su crecimiento, en la medida que ajustan sus estructuras productivas a las características y cambios que éstas demandan, entre otras infraestructuras, flexibilidad y apertura, a fin de aprovechar las ventajas de su uso.

Se calcula que en el mundo, el número de usuarios de la red Internet pasó de 120 millones a 304 millones entre 1998 y 2000. casi 100 millones de nuevos usuarios por año; una cifra equivalente a la población entera de México.

Por otra parte, al recapitular sobre nuestros recursos se debe notar que hoy día la mitad de los usuarios de Internet está en el bloque de Estados Unidos y Canadá, mientras que la otra mitad está en la Unión Europea y Asia / Pacífico. En México se calcula una cifra de 2 millones de usuarios, pero sólo hasta el año 2000, como lo demuestra la siguiente gráfica:

MILLONES DE USUARIOS DE INTERNET EN LÍNEA

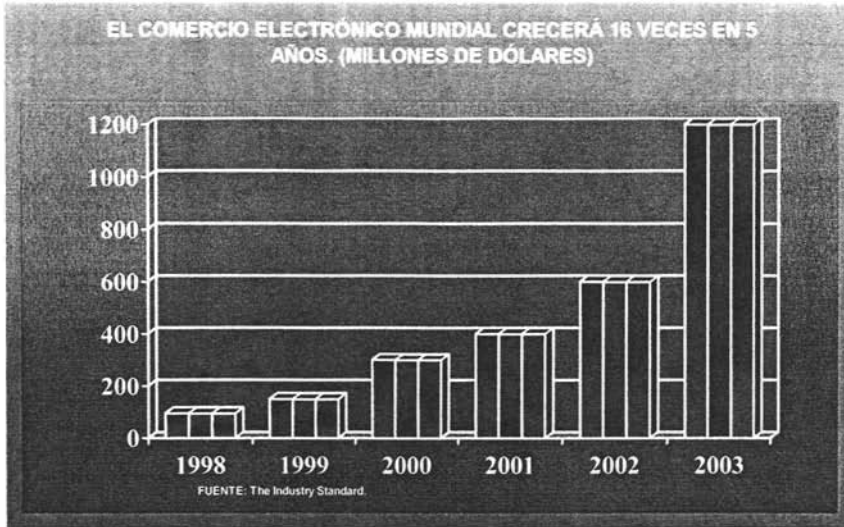


FUENTE: New Internet-US Department of Commerce Services.

Actualmente se estiman en 10 millones el número de usuarios de internet en nuestro país. El CE tiene efectos sobre la organización de los mercados (planes de expansión, modelos de inversión, productos, canales de distribución, entre otros) y la regulación del comercio.

En relación con los efectos económicos, el comercio en línea permite aprovechar las ventajas que brindan los atributos tecnológicos y económicos de internet, tales como, disminución en los gastos de operación de las empresas, acceso abierto a la red, costo de conexión relativamente bajo, etc.; además se pueden realizar operaciones comerciales las 24 horas del día en un mercado potencial.

Las estimaciones más conservadoras indican que el CE, otro subproducto importante de la convergencia digital, crecerá 16 veces entre 1998 y 2003 cuando alcance una cifra de casi 1,200,000,000 de dólares. Ver gráfica¹¹²:



Conviene destacar la importancia de las tiendas virtuales, éstas ofrecen diversos servicios de información al cliente y propician una comunicación entre ellos con lo cual se crean preferencias hacia la tienda virtual y los consumidores forman una comunidad de intereses y gustos similares.

Ahora bien, la base de clientes de una tienda representa un activo. Por esta razón algunas empresas pueden convertir su tienda en un portal de comercio al introducir la venta en línea de diferentes productos.

¹¹² Nota: Ambas gráficas fueron tomadas de la siguiente fuente: ZUBIRÁN, Rolando, Relevancia de la Convergencia de las Telecomunicaciones para Sociedad Mexicana, *Revista Mercado de Valores*, Presidente Francisco Gil Díaz, Publicación Mensual, Año LXI, Junio de 2001, págs. 16 y 17.

En este sentido, las transacciones bancarias en línea poseen un atractivo especial para los bancos por dos razones: en primer término, porque el costo de una red pública es menor al de una red privada. Algunas estimaciones señalan que el costo de una operación bancaria en internet cuesta un centavo de dólar en comparación con veintisiete centavos de dólar en un cajero automático y cincuenta y dos centavos por teléfono.¹¹³

El CE está basado principalmente en los pagos a través de los bancos, ya sea con tarjeta de crédito o transferencias electrónicas, por esta razón la cuestión de los pagos por internet –al igual que por otros canales tradicionales– es crucial, por esto pueden surgir problemas en aquellos sistemas bancarios que no comprendan el funcionamiento del CE, en consecuencia es vital que se incorporen a este mercado, pues son partes integrantes y fundamentales de toda transacción en la red.

Desde el punto de vista jurídico los países deben regular el CE de forma sencilla y clara, es decir, no imponer trabas y crear una regulación uniforme de manera que no se limite el crecimiento de esta nueva forma de comerciar, de esta manera en 1996 en un intento por unificar criterios, armonizar normas y establecer conductas básicas en el ámbito internacional que permita eliminar algunos obstáculos jurídicos (tales como, la incertidumbre sobre la validez o eficacia de los mensajes jurídicos) y con miras a crear un marco jurídico que permita un desarrollo más seguro de las vías electrónicas de negociaciones designadas con el nombre de CE, la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (UNCITRAL por sus siglas en inglés, CNUDMI por sus siglas en español)¹¹⁴ propuso una ley modelo para el CE misma que reconoce que el CE nacional no puede distinguirse del internacional, por lo que es conveniente que tengan la misma regulación.

¹¹³ Vid. ROMERO, Carlos y Adriaan Kate, *Efectos del Comercio Electrónico sobre el Mercado y la Regulación*, Gaceta de Competencia Económica, Año 2, Núm. 4, Ed. Comisión Federal de Competencia Económica, México, Mayo-Agosto, 1999, pág. 25.

¹¹⁴ Vid. ONU, 85ª Asamblea General, Resolución 51/162, 16 de Diciembre de 1996.

En virtud de que internet no tiene fronteras, tampoco las tendrá el CE, la uniformidad y la certidumbre para los inversionistas extranjeros, así como, la trascendencia de la CNUDMI y la efectividad de sus instrumentos, indican una buen perspectiva para la adopción de dicha ley modelo.

4.2 Problema para la Ubicación de los Hechos Imponibles en el Comercio Electrónico a Efectos de ser Gravados con el IVA.

Como se ha establecido a lo largo del presente trabajo, en los últimos años un elevado número de empresas han abierto páginas web con el objeto de realizar transacciones comerciales a través de las mismas.

Su modo de operar es el siguiente: las empresas normalmente pagan a un proveedor de Internet para que mantengan a su disposición la página web, en un ordenador central, denominado servidor –es decir, un ordenador que almacena la información que permite el acceso por parte de los usuarios a la red-; el proveedor de Internet normalmente coloca varios puntos de acceso estratégicos con el fin de que la conexión se pueda realizar en la localidad del usuario o mediante una llamada local.

Los usuarios, de cualquier parte del mundo, pueden acceder a la página web a través de una dirección en Internet (llamada nombre de dominio), y realizar sus compras pagando normalmente mediante tarjetas de crédito, monederos electrónicos o transferencias electrónicas de fondos.¹¹⁵

¹¹⁵ Vid. OLIVER CUELLO, Rafael, *Tributación del Comercio Electrónico*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, págs. 19 y 20.

En relación con lo antes dicho, un tema conflictivo desde el punto de vista tributario que se plantea cuando se transmiten bienes o servicios a través de las redes es el relativo a las dificultades en localizar o ubicar al vendedor o prestador de servicios, a efectos de la aplicación de las normas fiscales de uno u otro país.

En este sentido, si todos los sujetos de la operación comercial electrónica residen en un mismo Estado, no se plantean desde el punto de vista tributario problemas graves puesto que serían de aplicación las leyes fiscales locales.

En esta tesitura la ley del IVA contempla algunas reglas para determinar qué Estado detenta la soberanía fiscal para someter a imposición una determinada operación.

Por regla general, se entiende que la enajenación se efectúa en territorio nacional, si en él se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente y cuando, no habiendo envío en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante (CFF artículo 14 fracción VIII párrafo tercero, artículo 10 párrafo primero de la LIVA).

Por su parte, las prestaciones de servicios se entienden realizadas en territorio nacional cuando en el mismo se lleven a cabo total o parcialmente, por un residente en el país (artículo 16 LIVA).

El problema surge cuando las residencias fiscales de los sujetos que intervienen son distintas, es decir, corresponden a Estados diferentes.

En tal caso, ¿Cuál debe ser el elemento que permita determinar el establecimiento permanente del vendedor o suministrador? ¿El lugar indicado

en su caso, en la página web? ¿El país del servidor, si el mismo está situado en un tercer país diverso de los del adquirente y el proveedor?

La respuesta a las anteriores interrogantes no encuentra una solución clara y precisa en la legislación nacional, debido a que la LIVA sólo contempla la enajenación de bienes intangibles en el territorio nacional, y no establece que sucederá en el caso de que el enajenante o el adquirente residan en un país extranjero.

Siguiendo con este razonamiento también resulta un gran problema el de determinar si una página web constituye un establecimiento permanente. Motivo por el cual, iniciaré desarrollando el concepto tradicional del establecimiento permanente y sus elementos más significativos. Primeramente la LISR en su artículo 2º define al establecimiento permanente como cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes, el presente artículo considera a las agencias, sucursales, oficinas, fabricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

4.2.1 Establecimiento Permanente.

En este orden de ideas, la figura del Establecimiento Permanente (EP), es básica para el CE, pues es a través de él se pueden determinar los puntos de conexión.

Por esta razón, en el IVA es fundamental saber si los sujetos pasivos están o no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto para efectos de

diferenciar las operaciones interiores de las adquisiciones en el extranjero y las importaciones.

Aunque la LIVA no especifica, para efectos de aplicación de la misma, en qué casos se consideraran establecidos en el territorio nacional los sujetos pasivos; la LISR en cambio, si lo hace, de ahí que, en el análisis de los elementos esenciales del EP los estudiosos del tema tengan que remitirse a está, amén de surgir en relación con el CE los mismos problemas que en la imposición directa.

La localización de las operaciones comerciales electrónicas en el IVA dependerá de la calificación de las mismas, por ejemplo: adquisición de bienes (operaciones internas), importación, adquisición en el extranjero, o prestación de servicios.

Una figura que puede ser de gran ayuda para la determinación de un punto de conexión, es el registro de proveedores no residentes (mecanismo existente en países como España y Argentina): se trata de un sistema en el que se obliga a los vendedores no residentes de suministros digitales a registrarse en la jurisdicción en donde realiza sus ventas. Después de registrarse deberá trasladar, recolectar y remitir el IVA al país en donde el consumo tuvo lugar. Por ejemplo un vendedor alemán de música digital, que vende música a clientes canadienses, tendrá que registrarse en Canadá, cargar y recolectar el IVA de Canadá y remitirlo a las autoridades de ese país.

Otra opción es la recaudación por intermediarios. Es un sistema en el que terceras partes serían requeridas para recolectar impuestos al consumo en transacciones entre consumidores y proveedores de suministros digitales. Un intermediario confiable deberá monitorear las transacciones entre compradores y vendedores y cargar el impuesto al consumo a los compradores y remitirá

esos impuestos a las autoridades de los países en donde el consumo tuvo lugar.

Algunos modelos tributarios coinciden en considerar al establecimiento permanente (EP) como **el sitio fijo** de operación a partir del cual se realizan total o parcialmente las actividades comerciales del sujeto pasivo; en este orden de ideas el artículo 1º fracción II de la LISR, establece que: las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos: frac. II. Los residentes en el extranjero que tengan un EP en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho EP. Por lo que respecta al CFF, éste en su artículo 9 establece los requisitos sobre la residencia de las personas físicas y personas morales, y señala: son consideradas residentes en territorio nacional las personas físicas que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en año de calendario permanezcan en otro país por más 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país. En tanto que dicho ordenamiento le confiere el carácter de residentes en el territorio nacional a las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede en dirección efectiva.

En este orden de ideas y para efecto de los modelos tributarios, tales como modelo ONU, modelo OCDE o en su caso modelo USA, el término EP significa una **sede** de administración; una sucursal; una oficina; una fábrica; un taller y una mina; pozo de petróleo o gas; una cantera o cualquier otro sitio de extracción de recursos naturales.¹¹⁶

¹¹⁶ Vid. BETTINGER BARRIOS, Herbert, Efecto Impositivo del Establecimiento Permanente (Análisis del Establecimiento Permanente Conforme a la Legislación Mexicana y los Modelos para Evitar la Doble Tributación), 2ª edic., Ed. Ediciones Fiscales ICEF, México, 1999, pág. 17.

Es importante señalar que también se considera EP en nuestra legislación, a la actividad que desarrolle un residente en el extranjero que actúa en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, caso en el cual se considera que existe un EP relacionado con todas las actividades que esta persona física o moral realiza para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre de residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en nuestro país.

Antes de continuar con la explicación de EP, cabe hacer las siguientes precisiones encaminadas a comprender los criterios de vinculación en materia fiscal en relación con el EP:

El principio de territorialidad es un concepto que expresa la validez de las leyes fiscales a los presupuestos de hecho realizados en el territorio de un país determinado. Así tan válida es dentro del territorio nacional la ley fiscal que vincula un presupuesto de hecho a un sujeto determinado a través de la nacionalidad, el domicilio o la residencia (criterios de vinculación propios de los impuestos personales), como la que lo hace a través del lugar donde se encuentran las fuentes productoras de renta (criterio de vinculación propio de los impuestos de producto), o la que considera el lugar donde se realizan los actos jurídicos o consumen los bienes (criterios de vinculación propios de los impuestos indirectos).¹¹⁷

De acuerdo a lo anterior, es importante mencionar en que consiste el principio de residencia, así como el de fuente de riqueza.

El principio de residencia consiste en que los Estados sólo pueden gravar las actividades económicas llevadas a cabo en su territorio nacional por extranjeros

cuando estos posean el carácter de residentes conforme a las reglas aplicables (este principio es extremadamente invocado por los países altamente desarrollados); estas naciones obtienen anualmente ingresos provenientes de sus inversionistas en el exterior, sin necesidad de que sus inversionistas residan formalmente en los lugares en que tales inversiones se lleven a cabo, ya que por ejemplo, para recibir ingresos por concepto de intereses o suministro de asistencia técnica, no es necesario establecerse en país alguno, basta con transferir financiamientos o tecnología.

Principio de fuente. Se sostiene con base en este principio que todo Estado posee la potestad tributaria de gravar todos los actos u operaciones llevados a cabo por extranjeros, que se realicen o surtan sus efectos en el territorio del propio Estado (criterio sostenido por los países en vía de desarrollo).

Concluido el breve paréntesis, se continuará con el análisis del Establecimiento Permanente (EP) en el marco del comercio electrónico.

El modelo de la OCDE determina que el EP puede definirse simplemente como un domicilio social **fijo** por medio del cual los negocios de una empresa se realizan total o parcialmente.

Esta definición de EP, contiene las siguientes condiciones según el modelo OCDE:

- La existencia de un domicilio social, es decir, una instalación como un establecimiento; en ciertos casos, maquinaria o equipo.
- Este domicilio social debe ser fijo, es decir, debe estar establecido en un sitio preciso con cierto grado de permanencia.

¹¹⁷ Vid. OLIVER CUELLO, Rafael. Op. cit., pág. 52.

- La realización de los negocios de la empresa por medio de este domicilio social fijo.

El domicilio social debe ser fijo. De modo que en condiciones normales debe haber una relación entre domicilio social y un punto geográfico específico, sin embargo esto no significa que el equipo que constituya el domicilio social tenga que estar efectivamente fijado al terreno en el que se encuentra. Basta con que el equipo permanezca en un sitio particular.

Sin embargo, el término fijo, también genera otras acepciones, mismas que reflejan temporalidad. Por ejemplo, se puede considerar que existe un EP si el domicilio social tiene cierto grado de permanencia, es decir, no es de naturaleza exclusivamente temporal. Si el domicilio social no fue establecido meramente para propósitos temporales, puede constituir un EP aun cuando haya existido en la práctica tan sólo por un breve período debido a la naturaleza especial de la actividad de la empresa.¹¹⁸

Asimismo, En ningún caso el concepto de EP implica una inamovilidad total, es más, los autores coinciden respecto del aspecto temporal en que sus elementos deben aplicarse comparativamente con base en los distintos giros o actividades comerciales.

Cabe señalar que los elementos del EP son sólo enunciativos y no limitativos, puesto que los convenios para evitar la doble tributación firmados por los Estados contratantes, así como las legislaciones internas de cada país pueden ampliar o restringir los elementos que son constituyentes de la figura del EP.

¹¹⁸ Vid. BETTINGER BARRIOS, Herbert, Op. cit., págs. 18 y 19.

Ahora bien, tomando en cuenta lo señalado en líneas anteriores, se emiten los siguientes comentarios sobre el concepto actual de EP en el CE:

1. Con base en el modelo OCDE se tiene dos posturas: una de ellas determina que un web site si es un EP, la otra postura establece que el web site no es un EP.
2. El punto medular es determinar si el uso de equipos informáticos (computadoras) localizadas o instaladas en un país a través de los cuales se llevan a cabo operaciones de CE en dicho país puede constituir un EP en ese Estado, según la OCDE (párrafo 10 artículo 5) si constituyen un EP los equipos automatizados fijos operados por la empresa y localizados en un país.
3. No obstante lo anterior, se debe distinguir entre dos elementos:
 - a) La utilización del equipo (o el equipo como tal, hardware), y
 - b) La información y software (equipo operativo que se utiliza por esos equipos).
4. Por lo que se concluye, que ambas actividades son distintas entre sí, y no constituyen en sí mismas un EP.
5. Es exactamente en este punto en donde inician los problemas y divergen las posturas doctrinales, pues aun cuando según el modelo de la OCDE el uso de equipos informáticos con las características citadas sí puede constituir un EP, no todos opinan lo mismo con respecto a un sitio web. Comenzaré con la corriente doctrinal que establece que un el sitio web no constituye un EP.

- a) Según ésta, un sitio web no constituye una propiedad material y por esto, no es por sí mismo un lugar de negocios. Este argumento sigue el principio objetivo, según el cual para demostrar la existencia de un EP se necesita comprobar el siguiente extremo denominado:

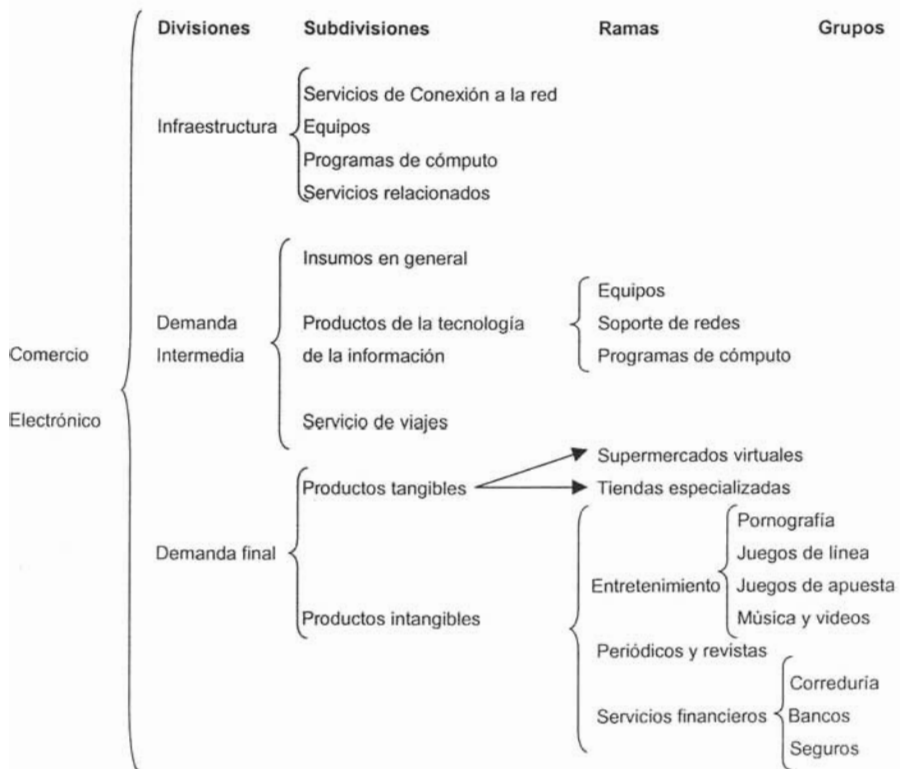
 - b) La Prueba del Lugar de Negocios. Si se funda la postura en este criterio, una web site no acreditaría este extremo ya que para su desarrollo no necesariamente se requiere de una presencia física (lugar de negocios), es decir, no constituye ésta una propiedad material como si lo haría por ejemplo una oficina, una fábrica, un taller o una mina; por esto no podría formar un lugar de negocios en cuanto no hay instalaciones (bienes muebles e inmuebles).
6. Por el contrario el servidor a través del cual el web site es operado es una parte del equipo electrónico, el cual necesita en sí mismo una localización física, luego entonces, siempre que éste cumpla con cierta fijeza si puede constituir un lugar fijo de negocios.
7. La distinción es importante, pues la empresa operadora del servidor en donde se encuentra el sitio web, es con frecuencia diferente de la empresa que lleva a cabo su negocio a través del sitio web. En este sentido la sola operativa del sitio web por una empresa desde un servidor situado en el mismo país no constituye un EP para esa empresa, asimismo según este criterio el servidor y su localización no son elementos de los que pueda disponer la empresa, aun en el supuesto en que la empresa sea capaz de decidir que el sitio web se encuentre localizado en un determinado servidor, de este modo la empresa no tiene una presencia física en aquel lugar puesto que el sitio web no supone unos activos materiales.

8. Los equipos informáticos se consideran establecimiento permanente, sólo si cumplen con el requisito de fijeza, además el servidor para ser considerado un lugar fijo de negocios debe estar situado en un determinado lugar por un período de tiempo suficiente (párrafo 1 del artículo 5 MCDI OCDE)
9. Ahora bien, resta determinar cuando un web site si es considerado un EP para algunos doctos:
 - a) Los países a favor de considerar el web site como un EP se basan en el comentario número 10, del artículo 5 del modelo de convenio fiscal de la OCDE que en esencia dice:

Puede existir un EP incluso si las actividades de la empresa se realizan principalmente mediante equipos automáticos, limitándose la actividad del personal a la instalación, el manejo, control y mantenimiento de tales equipos. De esta forma, la cuestión de si las máquinas de jugos, expendedoras y otras similares constituyen un EP dependerá de que la empresa realice o no una actividad empresarial distinta de la instalación inicial de las máquinas. No existirá un EP si la empresa se limita a instalar las máquinas y después las cede en arrendamiento. Sin embargo, hay quienes están en contra de esta postura, pues señalan - y con razón- que la interpretación del párrafo en comento no debe ser extensiva al equipo de computo utilizado para acceder al web site porque éste difiere substancialmente de las máquinas expendedoras de jugos y similares.

- b) Algunos expertos por su parte señalan que la mejor respuesta sería considerar que la página web si tiene presencia fiscal al grado de determinar su permanencia, pues argumentan que una página web está hecha basándose en códigos binarios o digitales y es almacenada en una superficie magnética. El código binario puede ser visto utilizando una computadora y un dispositivo de comunicaciones, por lo que se podría asumir que el EP existe en el servidor de la página. Por lo tanto, la página web constituiría un EP sólo en el país en donde reside el servidor.

En Internet existe un flujo de información abundante que afecta la comercialización electrónica de bienes y servicios. El CE se concreta en operaciones de compraventa de bienes o servicios, pero de manera virtual y, como toda operación comercial en nuestro país, debe dar lugar a la existencia de obligaciones impositivas. Con base en los trabajos desarrollados por la OCDE es posible determinar una clasificación temporal de las actividades más relevantes vinculadas con el CE como se observará en el siguiente cuadro, esta clasificación incluye tres divisiones: infraestructura, demanda intermedia y demanda final; cada una de las cuales se desagrega progresivamente en subdivisiones, ramas y grupos. Sin embargo, antes de presentar dicho panorama general, es importante mencionar un aspecto fundamental que consiste en el carácter provisional de dicha clasificación.



Actualmente la subdivisión más importante de los bienes finales es la de productos intangibles, con una amplia gama de bienes y servicios que pueden clasificarse a su vez en tres ramas: entretenimiento, publicaciones periódicas y servicios financieros.

Aunque puede ser tratada como una operación de comercio tradicional, la compraventa electrónica representa un problema cuando se trata de transacciones de bienes intangibles, ya que al no tener control sobre estos se hace más difícil la recaudación del impuesto.

El problema se agudiza aun más en impuestos indirectos como el IVA, en el que la división clásica entre entrega de bienes y prestación de servicios se vuelve cada vez más imperceptible en las transacciones off-line por la dificultad de localizar el lugar de realización del hecho imponible.

En la compraventa electrónica de un bien material, que se realice en territorio nacional se aplica el régimen de ventas indirectas o mediatas, valiéndose para su regulación de la Ley Federal de Protección al Consumidor como se analizó en el capítulo anterior. Si el producto o bien material objeto de la compraventa electrónica procede del extranjero, su introducción en nuestro país constituirá una importación sujeta al IVA.

En cuanto a las operaciones sobre bienes derivados de la propiedad intelectual cabe hacer la siguiente apreciación, según el artículo 24 de la LIVA la adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él es considerada una importación de un bien, así como el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país, localizándose el hecho imponible en el lugar de destino.

Ahora bien, en relación con el artículo 15-B del CFF los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de inversión, entre otros, se consideran regalías; en concordancia, el segundo párrafo del artículo en comento establece que el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras científicas incluye, la de los programas o conjunto de instrucciones para computadoras requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación, con independencia del medio por el que se transmitan. También se consideran regalías los pagos efectuados por el derecho a recibir para retransmitir imágenes visuales, sonidos o ambos o bien los pagos efectuados por el derecho a permitir el acceso al público a dichas imágenes o sonidos, cuando en ambos casos se transmitan por vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares.

En este sentido, el artículo 200 de la LISR ubica la fuente de riqueza en territorio nacional tratándose de regalías, asistencia técnica o publicidad, si los derechos por los cuales se pagan las regalías o la asistencia técnica se aprovechen en México, o cuando se paguen las regalías, la asistencia técnica o la publicidad, por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Sin embargo, la LIVA considera para efectos de ser gravado con un 15% como prestación de servicios sólo a la asistencia técnica y transferencia de tecnología (artículo 14 fracción V), y no contiene en su concepto de prestación de servicios al uso o goce temporal sobre programas o conjunto de instrucciones para computadoras; asimismo el artículo 24 de la ley en cita tampoco establece si la adquisición por concepto de importación de bienes o servicios por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él o el uso o goce temporal en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país, debe considerarse una adquisición de bienes vía compraventa, vía cesión o

transmisión, suministro o prestación de servicios, para efectos de ubicar el hecho imponible o la fuente de riqueza.

Aunado a lo anterior, la LIVA no establece que debe entenderse por bienes intangibles.

Estas lagunas en la legislación nacional encuentran posibles respuestas en los párrafos 12 a 17 de los comentarios al artículo 12 del MCDI OCDE.

La calificación de los pagos que se reciben en operaciones consistentes en la transferencia de software de equipos informáticos depende de la naturaleza de los derechos que el cesionario adquiere de acuerdo con las cláusulas contractuales relativas al uso o explotación del programa informático. Los derechos sobre los programas de equipos informáticos son una de las manifestaciones de derechos de propiedad intelectual. A pesar de que el término *software informático* se usa comúnmente para describir tanto el programa donde se encuentra el derecho de propiedad intelectual (copyright), el soporte material, las leyes de propiedad intelectual de la mayoría de los países miembros de la OCDE (entre ellos México) aceptan la distinción entre el derecho de propiedad intelectual en el programa y el soporte que incorpora una copia del programa protegido. La transferencia de derechos en relación con el software tiene lugar de muy distintas formas, desde la enajenación de todos los derechos de propiedad intelectual del programa hasta la venta de un producto que se encuentra sometido a las restricciones de uso.

Estos factores hacen que sea muy difícil determinar las fronteras en relación con los pagos de software que bien pueden calificarse como canon o bien como otro tipo de remuneración.

Los pagos realizados por la adquisición de derechos parciales en el copyright (sin que el cedente lleve a cabo una enajenación total de sus derechos de propiedad intelectual), se considerarán cánones cuando el pago sea como contrapartida de la cesión de derechos a usar el programa de tal manera que en el supuesto de no obtenerse la licencia, se presentaría una violación de los derechos de propiedad intelectual protegida.

En otro tipo de transacciones los derechos adquiridos en relación con el copyright se limitan a aquellos necesarios que permitan al usuario hacer el programa operativo

Los derechos que se transfieren en estos casos permiten al usuario copiar el programa, por ejemplo, en el disco duro del equipo informático del usuario o con finalidad de archivo, el proceso de copia en el disco duro o con finalidad de archivo es un paso esencial para la utilización del programa. Por esto, los derechos cedidos en relación con estos actos de copia, cuando sólo tienen como finalidad la de hacer efectivos y operativos los programas por los usuarios, no tienen un papel trascendental a la hora de investigar la calificación jurídico tributaria de la transacción. Los pagos en esta clase de transacciones se tienen que calificar como rentas empresariales de acuerdo con los artículos 7 a 14 del MCDI OCDE.¹²⁰

Por otra parte se debe calificar como canon a la retribución por el uso o el derecho de usar fórmulas secretas o información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas que no pueden ser objeto independiente de los derechos de propiedad intelectual.

¹²⁰ Vid. ARRIETA MARTINEZ, Juan, *Derecho Tributario e Informática*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, págs. 79 y 80.

Por su parte, la legislación española (VI directiva artículo 70.Uno 5º de la Ley) para ciertos servicios recurre al lugar donde el destinatario del servicio se halle establecido o disponga de un establecimiento permanente al que se presta el servicio como criterio de localización del hecho imponible.¹²¹

La Comisión europea en un comunicado titulado "Comercio electrónico y fiscalidad indirecta" precisa que una operación consistente en poner a disposición del destinatario un producto en formato digital a través de una red electrónica debe considerarse, a efectos de IVA, una prestación de servicios.

Por su parte, para el citado autor OLIVER CUELLO,¹²² se está en presencia de una compraventa cuando se adquiere un bien, mientras que la cesión de uso es una prestación de servicios, sin embargo se debe tomar en cuenta el criterio anteriormente citado por la Comisión europea en el sentido de que todas las operaciones sobre productos digitalizados que circulan por la red son calificadas como prestaciones de servicios.

En el caso de México, cuando se adquiere por ejemplo un programa de video juegos en un sitio web de un proveedor en el extranjero, este programa es transferido digitalmente y de manera inmediata a nuestro país; para el residente en el extranjero el bien no causa impuesto al consumo en su país, sino que este impuesto deberá ser pagado en cuanto el bien ingrese al país en donde se consume, en este caso, México. Pero cuando se hacen este tipo de transferencias de información por Internet las autoridades mexicanas no tienen el conocimiento de que este bien haya ingresado al país tampoco tiene control sobre esta operación, ni manera alguna de recaudar el IVA.

¹²¹ Vid. HORTALÁ I VALLVÉ, Joan, Op. cit., pág. 128.

¹²² Vid. OLIVER CUELLO, Rafael, Op. cit., págs. 75 y 76.

4.4 Base Jurídica de Datos. Concepto.

A través de los procesos de documentación informatizada o de tele documentación se abre una nueva etapa en las técnicas operativas de la investigación jurídica y en la forma de organizar y almacenar la información, pues evidente que el proceso científico y técnico ha influido, de forma inmediata, en el modus operandi del jurista. Así, el jurisconsulto romano el legislador medieval se encontraron con algunas dificultades de acceso y consulta de los textos jurídicos.

En esos períodos los manuscritos jurídicos eran muy escasos, se hallaban localizados en lugares dispersos y se hacían necesarias grandes cargas de trabajo y de tiempo para su reproducción y consiguiente difusión. Sin embargo, con la aparición de la imprenta se logro un gran avance, al permitir la reproducción tipográfica no sólo de textos jurídicos sino de la literatura en general, contribuyendo así a la difusión creciente de la documentación jurídica.

Por cibernética se entiende la ciencia de la comunicación y el control entre el hombre y la máquina.¹²³Tiene como propósito: abarcar totalizadora y multidisciplinariamente a todas las ciencias.

En estrecha relación con la cibernética está la informática, misma que se define: "Un proceso científico relacionado con el tratamiento automatizado de la información en un plano interdisciplinario, y se dispone de la informática a través de la computadora".¹²⁴

¹²³ Vid. TÉLLEZ VALDEZ, Julio, citado por VARIA IURIS GENTIUM, *Temas Selectos de Derecho Internacional Público en Homenaje a Víctor Carlos García Moreno*, Coeditado por Ed. Porrúa y la Facultad de Derecho, México, 2001, pág. 167

¹²⁴ TÉLLEZ VALDEZ, Julio, Op. cit., pág. 168.

Ahora bien, la utilidad de la informática en el derecho se clasifica en tres áreas: documentaria, de control y gestión y meta documentaria. La informática documentaria almacena y recupera los textos jurídicos. Permite crear un banco de datos al cual recurrir para resolver problemas. La informática de control y gestión es de gran utilidad en la administración pública, su aplicación agiliza trámites, disminuye la burocracia, es necesaria a los notarios, ya que les permite llevar agendas, registros, tarifas, cálculo de impuestos, entre otros.

La informática jurídica documentaria se subdivide a su vez en cinco vertientes: decisión, educación, investigación, previsión y redacción.

A través de los procesos de documentación informatizada se abre una nueva etapa en las técnicas operativas de la investigación jurídica.

Para hacer referencia a los sistemas de documentación informática se utilizan las expresiones "banco de datos" (data bank) y base de datos (date base), algunos han tratado de establecer diferencias entre ambos términos; así, por ejemplo, se ha indicado que la base de datos se refiere a un sistema de documentación que opera con títulos o referencias, los bancos de datos almacenan textos o documentos, sin embargo, la diferencia entre ambos términos ha sido abolida por la práctica.

Las bases o bancos de datos significan, el conjunto de informaciones referidas a un determinado sector del conocimiento, organizadas a través de programas informáticos y susceptibles de ser utilizadas en aplicaciones pertinentes.

Se desprende de lo anterior que las bases o bancos de datos se hallan integradas por dos elementos: 1) un conjunto de datos o documentos organizados para su uso como fuentes de información y 2) un programa operativo denominado sistema de gestión de la base de datos, que facilitan la comunicación entre la base de datos y sus usuarios.

Suelen distinguirse tres modelos de base de datos:

- a) Base de datos jerárquica: en las que los datos están organizados por relaciones jerárquicas.
- b) Base de datos reticulares, en las que las distintas informaciones se organizan a través de una pluralidad de puntos de accesos.
- c) Las bases o bancos de datos jurídicos, deben tener en cuenta varios aspectos: como ingresar la información, como recuperarla y cuales serán las técnicas de consulta más armoniosas.¹²⁵

La tecnología de discos ópticos (CD-ROM) son unidades capaces de leer informaciones gravadas mediante rayos láser en discos compactos. En estos últimos años se han realizado numerosas bases de datos jurídicos en soporte óptico por parte de instituciones públicas en países como España.

Por último, las bases de datos jurídicas en disco óptico tiene a su favor la comodidad de utilización en cualquier momento. La presencia física de la base de datos en el propio ordenador del usuario le permite una explotación exhaustiva de sus prestaciones y posibilidades de documentación

¹²⁵ Vid. PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique, *Manual de Informática y Derecho*, Ed. Ariel, S.A., Barcelona, 1996, pág. 137.

4.5 Obligación de llevar Archivos Electrónicos para efectos de registrar la Contabilidad Fiscal.

Los deberes formales del administrado se puede dividir en 4 grupos que son: presentación de avisos en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), el de presentación de declaraciones, expedir y recibir comprobantes y utilizar las formas oficiales.

Hay otros deberes que no son genéricos, sino para cada caso especial como son: llevar contabilidad, retener contribuciones y llevar registro de inventarios.

Hoy en día, las administraciones se están encontrando con grandes dificultades para controlar o fiscalizar las operaciones comerciales electrónicas.

En este sentido la imposición de deberes formales específicos a los sujetos de la contratación electrónica puede ser de gran ayuda a la solución de este problema, sin embargo no se debe incrementar la presión fiscal indirecta de modo incongruente o excesivo sobre el contribuyente pues se ocasionaría un efecto no deseado de desincentivar esta nueva vía de contratación, antes bien se deben adaptar las normas o principios ya existentes.

Es por eso, que en un avance significativo, especialmente en el procesamiento de datos y el uso de medios electrónicos, el CFF, la LIVA, así como la LISR han tenido en los últimos años reformas trascendentes en relación con la forma de llevar la contabilidad, así se tiene:

Las disposiciones del CFF en su artículo 28 respecto de las obligaciones en materia contable señalan que la contabilidad se integra por los sistemas y registros contables (que señala el Reglamento del CFF), por los registros,

cuentas especiales, libros y registros sociales (a que obligan las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes), **por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal** y sus registros, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

Por su parte el artículo 30-A del mismo ordenamiento establece la obligación de proporcionar información a la SHCP por partes de los contribuyentes que para su contabilidad utilicen registros electrónicos, así como cuando así se los soliciten las autoridades fiscales, en los medios procesables que utilicen, deberán proporcionar la información sobre sus clientes y proveedores, además de aquella información relacionada con su contabilidad que tengan en dichos medios; la ley en este sentido condiciona un sistema de información que deberá desarrollar y aportar la información al fiscalizador que éste necesita para hacer la auditoria, que ha demostrado una utilidad extraordinariamente grande en el cruce entre ventas y compras o cruce de facturas. El objetivo de este sistema de cruce de información es ver en que medida los contribuyentes están cumpliendo con sus obligaciones secundarias o deberes formales, así como obtener información de terceros que realizan operaciones con el contribuyente.

Asimismo y en concordancia con lo antes expuesto el artículo 31 párrafo segundo de la ley en cita prevé la posibilidad de presentar declaraciones a través de medios electrónicos y **en formas aprobadas** por la SHCP.

En tanto que la LIVA en capítulo VII denominado "De las Obligaciones de los Contribuyentes" predispone para los contribuyentes, la obligación de llevar contabilidad de conformidad con el CFF, su Reglamento y el Reglamento de la LIVA; estableciendo reglas de acuerdo a la operación de que se trate.

Igualmente, el capítulo VIII titulado "De las Obligaciones de las Personas Morales" en su artículo 86 fracción VIII párrafo segundo prevé la información en dispositivos magnéticos en los términos que señala el SAT, estableciendo para el caso de que los contribuyentes lleven su contabilidad mediante el sistema de registro electrónico, deberá mantenerse a disposición de las autoridades fiscales en dispositivos magnéticos procesados en los términos que señale el citado organismo, también determina la obligación de presentar declaraciones a través de medios electrónicos en la dirección de correo electrónico que al efecto señale la administradora local competente.

El perfil descrito plantea la necesidad de crear sistemas de evaluación, que algunos autores nombran Auditoría Informática, ésta comprende la revisión y evaluación independiente y objetiva, por parte de personas independientes y técnicamente competentes del entorno informático de una entidad, abarcando los estándares y procedimientos en vigor, su idoneidad en cumplimiento de estos y las normas legales aplicables.

Uno de los objetivos de la Auditoría Informática es evaluar la fiabilidad de los sistemas informáticos en cuanto a la exactitud de los datos o información que trata a través de los diferentes controles existentes, estas revisiones abarcan no sólo los sistemas implantados sino aquellos sistemas que están en desarrollo.

La Auditoría Informática se debe contemplar en dos aspectos: 1) como posible medida de previsión, en algunos casos de disuasión, y 2) como medida de fiscalización para comprobar lo que ha ocurrido y en su caso facilitar la necesaria prueba. La Auditoría Informática puede perfectamente servir para prevenir, descubrir y probar el hasta del momento fraude informático.¹²⁶

¹²⁶ Vid. AMOROSO FERNÁNDEZ, Yarina, *Informática y Derecho IV, III Congreso Iberoamericano Informática y Derecho*, Volumen I, Ed. Aranzadi, Mérida Extremadura, 1994, págs.469 y 470.

4.6 Valor Jurídico de la Documental Electrónica como Prueba.

Como se comento en páginas anteriores, la historia del derecho está condicionada por las tres revoluciones: de la escritura, de la imprenta y el de la ordenación electrónica de datos.

La escritura sirvió en la imperiosa necesidad de dar permanencia a hechos imaginados, pensados o percibidos por el hombre. Surge así en un principio y a través de las 3 revoluciones en comento, la necesidad de la forma, es decir, de un elemento material, sensible, que sirva para envolver y retener la realización de un acto o hecho.

En el derecho el documento se constituye en la forma jurídica por excelencia por las siguientes ventajas:

- a) El documento es por una parte, permanencia del acto, en cuanto lo retiene en todas sus características y elementos.
- b) El documento supone la representación de un hecho en la misma forma como se realizó, es decir, presentado nuevamente pero bajo forma escrita.
- c) El documento implica la conservación del acto en cuanto a la fijeza del mismo y de su representación, por lo que se puede asegurar la reproducción del acto en el sentido de una concordancia entre el original y sus representaciones.
- d) El documento sirve como forma de prueba, en caso de desacuerdo entre las partes con relación al alcance y contenido del acto realizado.

En el área jurídica, el documento constituye el soporte material de la actividad intelectual del jurista.

Según GALLIZIA¹²⁷, citado por RENGIFO GARCÍA el documento es el resultado de una actividad específica tanto interna como externa. Así se tiene: 1) La ideación (el documento contiene descripciones), 2) representación lingüística (léxico jurídico) y 3) materialización (garantiza la permanencia del mensaje).

Sin embargo, no obstante lo anterior y que tradicionalmente el concepto de documento se ha venido identificando como un escrito, es decir, como un objeto o instrumento en el que queda plasmado un hecho que se exterioriza mediante signos materiales y permanentes del lenguaje, y que la inmensa mayoría de los documentos que se aportan a un proceso son escritos, **ello no es óbice para que existan en la actualidad otros objetos que, sin tener esa condición, puedan hacer prueba fidedigna como aquellos que por analogía puedan equipararse a los mismos.**¹²⁸

El citado autor GALLIZIA, define al documento electrónico como un objeto físico dirigido a conservar y transmitir informaciones mediante mensajes en lenguaje natural, realizado con la intermediación de funciones electrónicas. El hecho de que el documento electrónico este contenido en soporte al papel no significa que por esa razón no sea capaz de representar una idea o un pensamiento. El problema de la validez legal del documento electrónico esta ya resuelto por el Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC) y Código de Comercio, pues la prueba como elemento determinante en todo conflicto, así como su obtención, conservación, aceptación y valoración no podían ignorarse por el legislador, y a ella se refieren los artículos: 210-A del CFPC, así como 1205 y 1298-A del C. Co.

¹²⁷ RENGIFO GARCÍA, Ernesto, "Comercio Electrónico, Documento Electrónico y Seguridad Jurídica", *Revista de Investigaciones Jurídicas*, México, Enero-Junio, 1997, Núm. 62, pág. 157.

¹²⁸ ROVANET MOSCARDO, Jaime, *Informática y Derecho I*, Ed. Universidad Nacional de Educación a Distancia, Centro Regional de Extremadura, Sevilla, 1992, pág. 168.

4.7 Aplicación del IVA en el CE. Método Comparativo.

A) Regulación del Comercio Electrónico en Materia Fiscal en el marco de la Unión Europea.

El CE ha sido objeto de innumerables estudios, proyectos y anteproyectos de Ley, destacando en sobremanera las propuestas y estudios o análisis así como, avances estructurados por la UE, la OCDE y Argentina; destacando la UE por sus criterios para evitar la doble tributación, ubicación del hecho imponible (fuente de riqueza), entre otros.

Los proyectos de la UE a destacar son:

1. La Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de diciembre de 1999 por la que se establece un marco comunitario para la firma electrónica (DOCEL 13/12 de 19 de enero de 2.000)
2. La propuesta de la Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo COM (98) 586, relativa a determinados Aspectos Jurídicos del Comercio Electrónico en el Mercado Interior, Bruselas, 18/Nov/1998.
3. Propuesta de la Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 388/77/CEE, concerniente al Régimen de Imposición sobre el Valor Añadido aplicable a Determinados Servicios prestados por vía electrónica, Comunicación COM /2000 /349.
4. La Directiva 2002/58/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, que modifica la Ley 34/2002 de Servicios de la Sociedad de la Información y Comercio Electrónico (LSSICE).

La primera de estas propuestas y que se relaciona con la firma electrónica ha sido modelo a seguir entre otros países por España, Argentina y México, sólo por mencionar algunos, establece las bases para un intercambio personal basado en los avances tecnológicos tales como Internet.

Esta Directiva menciona que la comunicación y el comercio electrónicos requieren firmas electrónicas y servicios conexos de autenticación de datos. Estableciendo que en la heterogeneidad normativa en materia de reconocimiento legal de la firma electrónica y acreditación de los proveedores de servicios de certificación entre los Estados miembros puede entorpecer gravemente el uso de las comunicaciones electrónicas y el comercio electrónico. Además, un marco claro comunitario sobre las condiciones aplicables a la firma electrónica aumentará la confianza en las nuevas tecnologías y la aceptación general de las mismas. En ese sentido la legislación de los Estados miembros en este ámbito no debería obstaculizar la libre circulación de bienes y servicios en el mercado interior.

En este documento la firma electrónica se define como el conjunto de datos, en forma electrónica, anexos a otros datos electrónicos o asociados funcionalmente con ellos, utilizados como medio para identificar formalmente al autor del documento que la recoge y si es avanzada permite además detectar cualquier modificación ulterior de los datos a los que se refiere.

Por lo que se refiere a los efectos de la firma electrónica avanzada los Estados miembros procurarán que dicha firma, basada en un certificado reconocido y creada por un dispositivo seguro de creación de firma:

- a) satisfaga el requisito jurídico de una firma en relación con los datos en forma electrónica del mismo modo que una firma manuscrita satisface dichos requisitos en relación con los datos en papel; y

b) sea admisible como prueba en procedimientos judiciales.

La equiparación legal con la firma manuscrita de la firma electrónica que satisface los requisitos exigidos, es determinante para la superación de la incertidumbre que representa un obstáculo al desarrollo del CE en redes abiertas.

En este documento se crean mecanismos de seguridad y autenticación de los mensajes electrónicos de datos eficaces en Internet que requieren el empleo de las técnicas de criptografía de clave pública, la intervención de terceras partes de confianza entre las que destacan aquellas que prestan servicios de certificación.

La propuesta del Bruselas, en términos generales contiene o hace referencia a la necesidad de un marco jurídico para el mercado interior, determina los lineamientos generales del CE, tales como, los servicios de la sociedad de la información, la determinación del lugar de establecimiento de un servicio en línea, los servicios que pueden incluirse en la categoría de servicios de la sociedad de la información (siendo este tópico uno de los más conflictivos), todo esto sin olvidar la urgencia de establecer una política que logre armonizar y homologar criterios jurídicos entre los países miembros y que asimismo se facilite el desarrollo de las relaciones comerciales vía Internet.

No obstante lo anterior, esta propuesta de la Directiva sólo contiene objetivos y normas generales que contribuyen a establecer las bases que permitan un enfoque sencillo, flexible y dinámico, debido a la existencia de puntos finos los cuales aún están en discusión, por ejemplo en el caso de la imposición indirecta.

En esta tesitura, la propuesta concerniente al Régimen de Imposición sobre el Valor Añadido aplicable a Determinados Servicios prestados por vía electrónica, Comunicación COM /2000 /349, por la que modifica la Directiva 388/77/CEE trata de alguna medida de instaurar una serie de medidas de simplificación administrativa orientadas a facilitar el funcionamiento de las pequeñas y medianas empresas (PYME), señalando que actualmente, no se aplica ningún tipo de IVA a los servicios prestados a los clientes de la Unión Europea cuando el prestador de servicios está establecido en un tercer país razón por la cual la Directiva subraya la necesidad de efectuar una revisión a las transacciones efectuadas de forma electrónica, y en este sentido la Comisión propone que los servicios prestados por:

- Un operador establecido en un tercer país a un utilizador de la UE, se considere que el lugar de imposición se encuentra en la UE, por lo que esos servicios estarán sujetos al IVA (principio de territorialidad);
- Un operador de la UE as un utilizador de un tercer país, el lugar de imposición será aquél en que el utilizador está establecido y estos servicios no estarán sujetos a un IVA comunitario;
- Un operador de la UE a un utilizador establecido en otro Estado miembro, el lugar de prestación será el lugar en el que está establecido el utilizador; y
- Un operador a un particular establecido en la UE o a un utilizador establecido en el mismo Estado miembro, el lugar de prestación será aquél donde el prestador está establecido.

Antes de comentar la última de las propuestas, cabe aclarar que el Parlamento Europeo y el Consejo busca como principio rector de todos sus proyectos facilitar el desarrollo de las operaciones electrónicas con el objeto de no limitar u obstruir de alguna forma las comunicaciones comerciales, y curiosamente la Directiva 2002/58/CE del Parlamento Europeo y del Consejo,

fue creada para modificar la Ley española 34/2002 de Servicios de la Sociedad de la Información y Comercio Electrónico (LSSICE), ya que la Comisión y el Parlamento consideraron que ésta en su artículo 22 se contraponía al contenido del artículo 13 de la Directiva en comento y es que el artículo 21 de la LSSICE prohíbe el envío de comunicaciones publicitarias o promocionales por correo electrónico u otro medio de comunicación electrónica equivalente que previamente no hubieran sido solicitadas o expresamente autorizadas por los destinatarios de las mismas, por lo anterior la directiva en cita establece un criterio contrario al contenido de este artículo, al disponer que cuando una persona física o jurídica obtenga de sus clientes la dirección de correo electrónico, en el contexto de la venta de un producto o de un servicio, esa misma persona física o jurídica podrá utilizar dichos datos electrónicos para la venta directa de sus propios productos o servicios de características similares, a condición de que se ofrezca con absoluta claridad a los clientes, sin cargo alguno y de manera sencilla, la posibilidad de oponerse a dicha utilización de los datos en el momento en que se obtengan las mismas .

La directiva 2002/58/ce del parlamento europeo y del consejo de 12 de julio de 2002, relativa al tratamiento de los datos personales y a la protección de la intimidad en el sector de las comunicaciones electrónicas (Directiva sobre la privacidad y las comunicaciones electrónicas) prevé que sólo se podrá autorizar la utilización de sistemas de llamada automática sin intervención humana (aparatos de llamada automática), fax o correo electrónico con fines de venta directa respecto de aquellos abonados que hayan dado su consentimiento previo.

No obstante lo dispuesto en el apartado 1, cuando una persona física o jurídica obtenga de sus clientes la dirección de correo electrónico, en el contexto de la venta de un producto o de un servicio de conformidad con la Directiva 95/46/CE, esa misma persona física o jurídica podrá utilizar dichas

señas electrónicas para la venta directa de sus propios productos o servicios de características similares, a condición de que se ofrezca con absoluta claridad a los clientes, sin cargo alguno y de manera sencilla, la posibilidad de oponerse a dicha utilización de las señas electrónicas en el momento en que se recojan las mismas y, en caso de que el cliente no haya rechazado inicialmente su utilización, cada vez que reciban un mensaje ulterior. 31.7.2002 L 201/45 Diario Oficial de las Comunidades Europeas ES.

Los Estados miembros tomarán las medidas adecuadas para garantizar, que, sin cargo alguno, no se permitan las comunicaciones no solicitadas con fines de venta directa en casos que no sean los mencionados en los apartados 1 y 2, bien sin el consentimiento del abonado, bien respecto de los abonados que no deseen recibir dichas comunicaciones. La elección entre estas dos posibilidades será determinada por la legislación nacional.

Se prohibirá, en cualquier caso, la práctica de enviar mensajes electrónicos con fines de venta directa en los que se disimule o se oculte la identidad del remitente por cuenta de quien se efectúa la comunicación, o que no contengan una dirección válida a la que el destinatario pueda enviar una petición de que se ponga fin a tales comunicaciones.

Los Estados miembros velarán asimismo, en el marco del Derecho comunitario y de las legislaciones nacionales aplicables, por la suficiente protección de los intereses legítimos de los abonados que no sean personas físicas en lo que se refiere a las comunicaciones no solicitadas.

A pesar de todo, el desconocimiento del marco jurídico aplicable a las transacciones electrónicas continúa siendo uno de los principales obstáculos al desarrollo definitivo del comercio *on line* en Europa. La protección de los derechos del consumidor ante pagos no autorizados, la legislación aplicable en

caso de transacciones internacionales, la normativa relativa a la calidad de los productos o servicios son algunas de las cuestiones que más preocupan.

B) Marco Jurídico Vigente en Argentina respecto a la Tributación en el Comercio Electrónico.

En la actualidad Argentina cuenta con una ley de Firma Digital (Ley 25.506) y el Decreto 1023/2001 que regula el CE. La ley de Firma Digital se divide en XI Capítulos que contienen: I) consideraciones generales, referidas al concepto de firma digital, la exclusión del uso de la firma digital a determinados actos jurídicos, el concepto de firma electrónica, su validez; II) de los certificados digitales señalando que se entiende por certificado digital, los requisitos para su validez, su periodo de vigencia, reconocimiento de certificados extranjeros; III) que se debe entender por certificador licenciado, sus funciones, los requisitos para obtener una licencia, las obligaciones del certificador licenciado, así como su cese; IV) los derechos de un titular del certificado digital y sus obligaciones; V) establece la organización institucional que trata la infraestructura de la firma digital, el diseño de un sistema de auditoria para evaluar la confiabilidad y calidad de los sistemas utilizados; VI) la autoridad de aplicación que será la Jefatura de Gabinete de Ministros, las funciones a cargo de ésta entre las que se encuentran determinar las pautas de auditoria, incluyendo los dictámenes tipo que deban emitirse como conclusión de las revisiones; VII) el sistema de auditoria el cual establece los sujetos a auditar; VIII) de la Comisión Asesora para la infraestructura de Firma Digital, su integración y funcionamiento y su desempeño; IX) que engloba la responsabilidad de los certificadores licenciados ante terceros; X) las sanciones por violaciones a disposiciones de la ley en cita y XI) disposiciones complementarias relacionadas con el incumplimiento de las obligaciones.

El Decreto 1023/2001 sólo se encarga de regular las contrataciones públicas electrónicas, destacándose las contrataciones en formato digital, firmados digitalmente. El régimen de contratación de la Contratación de la Administración Nacional se aplicará a los siguientes contratos: a) compraventa, suministros, servicios, locaciones, consultoría, alquileres con opción a compra, permutas, concesiones de uso de los bienes del dominio público y privado del Estado Nacional, que celebren las jurisdicciones y entidades comprendidas en su ámbito de aplicación y a todos aquellos contratos no excluidos expresamente y b) obras públicas, concesiones de obras públicas, concesiones de servicios públicos y licencias.

Si bien es cierto, Argentina ha sido una de las pioneras en la regulación del CE en América latina, también lo es que en comparación con la UE y países como Alemania y España observa un gran retraso en su legislación interna, en concreto, con la falta de adecuación y modificación de las actuales normas que rigen el IVA a fin de salvar toda incertidumbre sobre su incidencia en los derechos intelectuales del software.

Tal es el siguiente caso: el concepto de cosa mueble para la ley Argentina a los fines de aplicación del IVA, no alcanza a los bienes inmateriales que no están agregados a un soporte físico, este problema de delimitación, en cambio ha sido superado por la UE y España en sus respectivas Directivas (la primera) y su legislación interna (el segundo).

Por otra parte, no se encuentran dentro de las transferencias y prestaciones gravadas con el IVA las explotaciones o cesiones puras de intangibles, tales como las cesiones de uso software siempre y cuando dichas operaciones no se efectúen en forma conjunta o conexa a prestaciones de servicios gravadas o mediante soportes materiales (cosas muebles).

ANEXO.

Regulación de los Medios Electrónicos en el Código Fiscal de la Federación (Firma Digital Avanzada y Expedición de Comprobantes mediante Documentos Digitales).

Con anterioridad, en México se habían realizado adiciones a la legislación en materia civil y mercantil relacionadas con el uso de medios electrónicos como instrumentos para realizar actos jurídicos, no obstante estos avances, las recientes reformas en materia fiscal (publicadas el 5 de enero de 2004 en el Diario Oficial de la Federación) vienen a complementar la estructura básica para albergar el desarrollo tecnológico en el comercio mundial y si México no pretende quedarse al margen, requería de una adecuación para reglamentar el uso de éstos como lo han hecho otros países del orbe incluidos Argentina, Colombia y Brasil (en Latinoamérica).

No es cuestionable el hecho de que lo anterior es un avance considerable, lo es el tiempo de retraso con el que se presenta, es decir, cinco años en comparación con los países más desarrollados en esta materia (supra 4.7 inciso A) Regulación del Comercio Electrónico en Materia Fiscal en la Unión Europea), también lo es, que las reformas en comento, no son suficientes pues el CE en México, todavía presenta muchos retos y conflictos por resolver, tales como, la designación del lugar donde residen las partes involucradas, el lugar en donde se celebran las operaciones y se pagan o cobran, así como la determinación de servicios, enajenaciones y cesión de uso de bienes intangibles.

El artículo 17-C del CFF establece que tratándose de contribuciones administradas por organismos fiscales autónomos (por ejemplo el IMSS) las

disposiciones del citado ordenamiento en materia de medios electrónicos sólo serán aplicables cuando así lo establezca la ley de la materia.

Como primer comentario, en las reformas del CFF en éstas no se encuentra una definición de la firma electrónica, y menos aún una diferencia de ésta con la firma autógrafa avanzada.

Aunque la ley no hace diferencia alguna al respecto (artículo 17-D del CFF), se puede decir que la firma electrónica es el género y la firma electrónica avanzada la especie, una firma electrónica sería simplemente cualquier método o símbolo basado en medios electrónicos, utilizada con la intención de vincularse o autenticar un documento, cumpliendo todas o algunas de las funciones características de una firma manuscrita o autógrafa. Es la firma electrónica que utiliza la criptografía de clave pública la que se denomina firma electrónica avanzada (denominada de igual forma en la UE, llamada firma digital en Argentina) que se considera fundamental para todo tipo de aplicaciones.

Como se desprende de la lectura del artículo 17-D, tanto el SAT, como el Banco de México son autoridades certificadoras (el primero expidiendo certificados cuando se trate de personas morales y sellos digitales, en tanto que el segundo puede delegarlo a un prestador de servicios autorizado por éste cuando se trate de personas físicas), no obstante la ley no señala que debe entenderse por autoridad certificadora, misma que se puede definir como “aquella entidad que da testimonio de la pertenencia o atribución de una determinada firma avanzada a un usuario o a otro certificador de nivel jerárquico inferior.”¹²⁹

¹²⁹ CASALLO LOPEZ, Juan José, Problemática Jurídica Entorno al Fenómeno de Internet, Cuadernos de Derecho Judicial, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2000, pág. 127.

Las autoridades certificadoras son las instituciones que aportan la confianza necesaria para el buen rumbo de las operaciones electrónicas, certificando la identidad de los emisores de la firma electrónica avanzada.

Algunas instituciones privadas pueden estar en posición de erigirse como prestador de servicios de certificación, sin embargo, deben ser preferentemente personas morales solventes, tales como agrupaciones profesionales y bancos, esto en razón de la seguridad, rapidez y confianza que debe tener el tráfico comercial.

Además, al ser el notario el depositario de la fe pública, considero que es el más calificado para autenticar firmas autógrafas por lo que debería ser el encargado de certificar firmas electrónicas avanzadas.

Prosiguiendo con el contenido de las reformas, el artículo 17-D, párrafos sexto y séptimo establece el procedimiento las reglas de carácter general para la creación de firmas electrónicas avanzadas. El artículo 17-E señala que debe entenderse por sello digital, y el 17-F señala que el SAT podrá identificar la identidad de los usuarios y su vinculación con los medios de identificación electrónica, comprobar la integridad de los documentos digitales, llevar los registros de los elementos de identificación y de vinculación con los medios de identificación electrónicos de los firmantes, entre otros.

El artículo 17-G, dispone que un certificado emitido por el SAT deberá contener: la mención de que se expide como tal, el código de identificación único del certificado, la mención de que fue emitido por el SAT, nombre del titular del certificado y su clave de RFC, período de vigencia, la mención de la tecnología empleada en la creación de la firma electrónica y la clave pública del titular del certificado; los mismo es tratándose de certificados emitidos por

prestadores de servicios de certificación autorizados por el Banco de México con la excepción de señalar que son emitidos por éste.

Según el artículo 18, toda promoción dirigida a las autoridades fiscales, deberá presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada, sin embargo, el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, podrá determinar las promociones que se presentarán mediante documento impreso.

Aunque como señala este artículo, las promociones deberán enviarse por los medios electrónicos que autoriza el SAT mediante reglas de carácter general, lo destacable es la falta de infraestructura necesaria por parte de este organismo descentralizado para llevar a buen término lo antes dicho. Es por eso que el artículo segundo de las disposiciones transitorias, en la fracción XXI, determina que durante el ejercicio de 2004 el uso de **la firma electrónica avanzada** será optativo para los contribuyentes.

Se puede decir que la reforma en comento permite a los contribuyentes tener seguridad jurídica en el empleo de los medios electrónicos al establecer que en los documentos digitales, una firma electrónica avanzada producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio (artículo 17-D, párrafo tercero).

CONCLUSIONES.

1. El Estado debe realizar funciones complejas para la verificación de sus fines y objetivos, sin embargo, para estar en aptitud de cumplirlos es imprescindible la obtención de los medios para atenderlas, lo que constituye la actividad financiera del Estado. Los recursos con los que cuenta el Estado para la satisfacción del interés general son de distinta naturaleza, por ejemplo los de carácter patrimonial o de derecho privado unos y de derecho público otros.
2. Los tributos que el Estado exige de los particulares en ejercicio de su potestad tributaria constituyen la principal fuente de recursos para sufragar el gasto público, por lo que los gobiernos no podrían funcionar sin recaudar impuestos de la población, pues los recursos así obtenidos tienen el propósito de financiar el gasto público.
3. Desde el punto de vista político y económico los ingresos que el Estado percibe por concepto de impuestos retorna a la comunidad, mediante la prestación de servicios públicos; es por eso que para algunos tratadistas, los impuestos son considerados como un ahorro involuntario por parte de los contribuyentes, que se destina al gobierno para que sea éste quien asigne esos recursos en la economía.
4. No obstante lo anterior y sumado al hecho de que el gasto público, en una economía de mercado, requiere ser financiado con recursos propios sustentados en una recaudación fiscal sana del gobierno; lo cierto es que en nuestro país existe una lucha entre los ingresos fiscales y las

necesidades públicas resultante de la pugna constante entre los factores reales de poder.

5. Se visualiza la necesidad de crear no sólo una reforma fiscal, sino una reforma hacendaria de naturaleza distributiva, de carácter global, que abarque a los distintos sectores de la sociedad, es decir, que refleje el consenso tanto del sector político, empresarial, laboral, así como el de la población en general. Tomando en cuenta los anteriores criterios, propongo a continuación los siguientes razonamientos, encaminados a resarcirlos: Incrementar gradualmente el monto en los gastos de inversión pública, disminuir la corrupción en los impuestos, transparencia fiscal, simplificación administrativa, así como eficientar el gasto social.
6. Una forma de hacer que las personas que no pagan sus impuestos en la forma debida contribuyan al gasto público es, como la tendencia mundial lo indica, incrementar la recaudación a través de los impuestos indirectos que deben pagar las personas al consumir bienes. De esta forma, una persona que no paga su impuesto sobre la renta paga un impuesto indirecto al efectuar consumos, además el IVA ha comenzado a reemplazar a los impuestos específicos como principal fuente de ingresos fiscales indirectos, asimismo ha reemplazado a las otras categorías de impuestos generales sobre el consumo.
7. El IVA es asimismo un impuesto que constituye un instrumento de control que evita la evasión fiscal, es considerado como el más difícil de defraudar, entre otras ventajas permite encontrar automáticamente la pista de las facturas porque el vendedor debe expedir comprobantes fiscales para obtener el reembolso del impuesto que ha pagado sobre sus medios de producción.

8. Por lo que se sugiere que se graven con el IVA algunas actividades que actualmente no causan el impuesto, tales como el comercio electrónico.
9. Las reformas hechas en los últimos años a diferentes ordenamientos - entre las que destacan CCF, CFPC, C.Co., LFPC, LGTOC, LISR y CFF-, han sido importantes en el desarrollo del CE, sin embargo no son suficientes; hace falta homologar criterios por ejemplo en cuanto al contrato informático y la firma digital y electrónica, regular los contratos informáticos entre particulares, los contratos civiles, los vicios en el consentimiento emitido por medios electrónicos y decidir que jurisdicción será la aplicable en el caso de contratos celebrados por Internet entre nacionales de distintos países. Lo antes dicho es trascendente, pues la contratación informática se perfila como un importante medio para la circulación de la riqueza.
10. En esta tesitura, con el desarrollo de la tecnología de la información y transmisión de datos se ha propagado de manera sorpresiva, influyendo en gran medida el crecimiento de usuarios de Internet en el mundo, lo cual trajo como consecuencia obligada, la incorporación de pequeñas y medianas empresas así como transnacionales al comercio electrónico para ofrecer sus productos, dando origen a una nueva fase en el proceso de globalización y en las operaciones comerciales.
11. En consecuencia, el jurista no puede sustraerse a este fenómeno social que ha afectado las diferentes áreas del derecho tradicional, antes bien tiene que actualizarse dando paso a nuevos criterios incluyentes, pues resulta ineludible la adecuación de conceptos básicos del derecho fiscal tales como: establecimiento permanente, objeto gravable, hecho imponible, sujeto pasivo de la obligación, lugar de consumo, cesión,

transmisión y enajenación de bienes intangibles, que como consecuencia del CE se vieron alterados.

12. Por lo anterior es necesario que se discutan nuevas formas de fiscalizar el comercio por Internet ya que actualmente se estiman alrededor de 300 millones de usuarios de Internet en el mundo de los cuales 90 millones se encuentran en Estados Unidos de Norteamérica, tan sólo en el año de 1998 se tuvo una derrama económica por este concepto de alrededor de 53 mil millones de dólares tan sólo en ese país.
13. A pesar de ser EUA el país que en el mundo ha obtenido más ingresos que cualquier otro en este rubro y estar a la vanguardia en la tecnología, su regulación se encuentra rezagada en comparación con los organismos internacionales tales como la OCDE y la UNCITRAL (mismos que sentaron los primeros precedentes y modelos a seguir en la regulación del CE), incluso el gobierno de Massachussets se ha declarado zona libre de impuestos (free taxes), el Congreso Estadounidense a través de la Comisión Consultiva en el Comercio Electrónico se encuentra discutiendo aún si se deben aplicar los impuestos de ventas al Comercio Electrónico.
14. Frente a esta problemática, ¿cuál será la situación jurídica de los empresarios extranjeros que celebren contratos vía Internet con EUA, dado que este país no lo regula?, una posible solución se encuentra en la Civil Evidence Act inglesa de 1968 que en su artículo 5º admite todo medio de prueba para los documentos. Mientras que en USA, han sido la Uniform Rule of Evidence federal, y dos excepciones elaboradas por la jurisprudencia: La Bussiness Record Exception y la Voluminous Writing Exception.

15. En el caso de México a largo plazo se debe definir un marco legal completo para el Comercio Electrónico, que no abarque sólo la firma electrónica o la expedición de comprobantes fiscales en formato digital, que no obstante ser un buen avance, aún faltan por aclarar y definir varios aspectos relacionados con impuestos, derechos de propiedad intelectual y mecanismos para resolver conflictos en la tributación internacional. Aunque se debe reconocer que en este momento difícilmente podría definirse un marco legal completo ya que el comercio virtual todavía no alcanza su madurez.

16. Creo que la legislación fiscal debe ser más explícita en aras de crear un entorno favorable para el desarrollo del CE, pero no por eso debe recurrir a la regulación excesiva lo que provocaría un aumento en la evasión de impuestos y un terrorismo fiscal injustificado, no se deben complicar las relaciones comerciales, por el contrario, sólo se trata de crear un marco imbuido de seguridad jurídica, valor jerárquico predominante en todo ordenamiento jurídico que viene a constituir el valor básico para el cumplimiento de las normas fiscales.

TESIS PERSONAL.

Uno de los principales problemas a resolver en el CE es en materia internacional, y aunque, tal vez no sea posible uniformar criterios, se debe intentar al menos crear sistemas impositivos congruentes a través de la cooperación en el ámbito de la administración pública, así cualquiera de los mecanismos que se adopte para recolectar impuestos deberá ser consensado por los países en cuestión.

Considero que en el CE no debería haber exenciones (salvo las que señala la ley para determinados bienes), pues el establecimiento de las mismas significaría una disminución de ingresos para el gobierno, debido a que los consumidores no usarían el comercio tradicional o bien tratarían de presentar éste como CE.

Es necesario adecuar la norma que rige los principios básicos del establecimiento permanente. Y aún cuando la definición que de establecimiento permanente hace la LISR es extensa, no es lo suficientemente específica para ubicar nuevas actividades que se están dando en la práctica comercial, fomentando en consecuencia la evasión fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

1. AMOROSO FERNÁNDEZ, Yarina, Informática y Derecho IV, III Congreso Iberoamericano Informática y Derecho, Volumen I, Ed. Aranzadi, Mérida Extremadura, 1994, pp.683.
2. ARRIAGA CONCHAS, Enrique. Finanzas Públicas de México, Ed. Instituto Politécnico Nacional, México 1996, pp. 233.
3. ARRIETA MARTINEZ, Juan, Derecho Tributario e Informática, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, pp. 263.
4. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, Ed. Themis, México, 2000, pp. 547.
5. BARRERA GRAF, Jorge, Instituciones de Derecho Mercantil. Generalidades. Derecho de la Empresa. Sociedades. , 1ª reimpresión, Ed. Porrúa, México 1997, pp. 866.
6. BAUCHE GARCÍADIEGO, Mario, La Empresa. Nuevo Derecho Industrial, Contratos Comerciales y Sociedades Mercantiles, 2ª edic. aumentada y actualizada, Ed. Porrúa, México, 1983, pp. 709.
7. BETTINGER BARRIOS, Herbert, Efecto Impositivo del Establecimiento Permanente (Análisis del Establecimiento Permanente Conforme a la Legislación Mexicana y los Modelos para Evitar la Doble Tributación), 2ª edic., Ed. Ediciones Fiscales ISEF, México, 1999, pp. 253.

8. BUENROSTRO, Carlos, Javier Cuervo, et. al., Los Negocios en Internet, hoy y en México, Ed. McGraw-Hill, México, 1997, pp. 133.
9. CALVO ORTEGA, Rafael, Curso de Derecho Financiero I Derecho Tributario (Parte General), 4ª edic., Ed. Civitas, Madrid, 2000, pp. 315.
10. CANDELARIO MIRANDA, Amador, Análisis Práctico de los Impuestos, Ed. Themis, México, 1999, pp. 337.
11. CASALLO LOPEZ, Juan José, Problemática Jurídica Entorno al Fenómeno de Internet, Cuadernos de Derecho Judicial, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2000, pp. 205.
12. DE JUANO, Manuel, Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Tomo I, Parte Gral., 2a edic., Ed. Molachino, Argentina, 1969, pp. 487.
13. DE LA CUEVA, Arturo, Justicia, Derecho y Tributación, Ed. Porrúa, S.A., México, 1989, pp. 283.
14. DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 19ª edic. 4ª reimpresión, Ed. Porrúa, México, 2001, pp. 1025.
15. DE MIGUEL ASENSIO, Pedro Alberto, Derecho Privado de Internet, 2ª edic., Ed. CIVITAS, S.L., Madrid, 2001, pp. 583.
16. FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas, 33ª edic., Ed. Porrúa, México, 2001, pp. 561.

17. GARCIA VIZCAINO, Catalina, Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo I, Parte General, Ed. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996, pp. 396.
18. GARCIA VIZCAINO, Catalina, Derecho Tributario, El Derecho Tributario Vigente Análisis de la Legislación, Doctrina y Jurisprudencia, Tomo III, Parte Especial, Ed. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997, pp. 371.
19. GEORGES, Egret, El IVA (Impuesto Sobre el Valor Añadido), Ed. Oikos-tau, S.A. ediciones. Barcelona, 1979, pp. 133.
20. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Obra actualizada por Susana Camila Navarrete y Rubén Oscar Asorey, Derecho Financiero, Volumen I, 6ª edic., Ed. Depalma, Buenos Aires, 1997, pp. 651.
21. HORTALÁ I. VALLVÉ, Joan, Franco Roccatagliata, et. al, La Fiscalidad del Comercio Electrónico, Ed. CISS, S.A., Bilbao, 2000, pp. 578.
22. JARACH, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, 2ª edic., Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, pp. 973.
23. JIMENEZ GONZALEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario,. edic. 2002, Ed. Internacional Thomson Editores, México, 2002, pp. 419.
24. MANTILLA MOLINA, Roberto L., Derecho Mercantil, Introducción y Conceptos Fundamentales, Sociedades. 2º reimpresión de la XXIX edic., Ed. Porrúa, México, 1997, pp. 548.

25. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 14ª edic actualizada., Ed. Porrúa, México, 1999, pp. 333.
26. MARTÍNEZ VAL, José María, *Derecho Mercantil*, Ed. Bosch, Barcelona, 1979, pp. 727.
27. MESSINEO, Francesco, *Manual de Derecho Civil y Comercial, Tomo II, Doctrinas Generales*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1954, pp. 526.
28. MESSINEO, Francesco, *Manual de Derecho Civil y Comercial, Tomo IV, Derecho de las Obligaciones Parte General*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1954, pp. 536.
29. MONTESQUIEU, *El Espíritu de las Leyes*, Ediciones Sepan Cuantos, Ed. Porrúa, México, 1992, pp. 194.
30. MOTO SALAZAR, Efraín, *Elementos de Derecho*, 26ª edic., Ed. Porrúa, México, 1980, pp. 452.
31. OLIVER CUELLO, Rafael, *Tributación del Comercio Electrónico*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, pp. 180.
32. PARAS PAGES, Alberto. y Miguel Jiménez Delgado. *Impuesto al Valor Agregado*, Ed. Centro de Investigación Tributaria Filial de la Confederación Patronal de la República Mexicana, México, 1972, pp. 295.

33. PUGLIESE, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, Estudio Preliminar de Alfonso Cortina Gutiérrez, 2ª edic., revisada y corregida, Ed. Porrúa, México, 1976, pp. 382.
34. RODRÍGUEZ Y RODRÍGUEZ, Joaquín, Curso de Derecho Mercantil, Tomo I, 24ª edic. Revisada y Actualizada por José Víctor Rodríguez del Castillo, Ed. Porrúa, México, 1999, pp. 441.
35. ROJINA VILLEGAS, Rafael, Compendio de Derecho Civil III. Teoría General de las Obligaciones, 20ª edic., Ed. Porrúa, México, 1997, pp. 543.
36. ROVANET MOSCARDO, Jaime, Informática y Derecho I, Ed. Universidad Nacional de Educación a Distancia, Centro Regional de Extremadura, Sevilla, 1992, pp. 195.
37. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Lecciones de Derecho Financiero, 9ª edic., Ed. Universidad Complutense, Sección de Publicaciones, Madrid, 1991, pp. 557.
38. VALDES COSTA, Ramón, Curso de Derecho Tributario, 2ª edic., Ed. Temis, Santa Fe de Bogota, 1996, pp. 386.
39. VÁZQUEZ ARMINIO, Fernando, Derecho Mercantil Fundamentos e Historia, México 1977, Ed. Porrúa, pp. 400.
40. VILLEGAS, Héctor Belisario, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tomo Único, 8ª edic. actualizada y ampliada, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2002, pp. 931.

OBRAS GENERALES.

1. ATWOOD, Roberto, Diccionario Jurídico, 1978, Editor y distribuidor: Librería Bazán, México, 1978, pp. 255.
2. Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas, A-Ch, 2ª edic., Coedición Porrúa-UNAM, México, 1987, pp. 810.
3. Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo III Clar-Cons., Ed. Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1955, pp. 1070.
4. Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo XII Faml-Gara., Ed. Driskill, S.A., Buenos Aires, 1980, pp. 970.
5. Gran Diccionario Enciclopédico Readers Digets, Tomo III (C-CH), México, 1979, pp. 1036.
6. Gran Diccionario Enciclopédico Readers Digets, Tomo VI, México, 1979, pp. 2076.
7. HERNÁNDEZ GIL, Antonio, Obras Completas, Saber Jurídico y Lenguaje, Tomo VI, Ed. Espasa-Calpe, Madrid, 1989, pp. 682.
8. Nueva Enciclopedia Jurídica, Tomo III, Ed. Francisco Seix, Barcelona, 1983, pp. 938.

LEGISLACIÓN CONSULTADA.

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Código Fiscal de la Federación.
3. Ley del Impuesto al Valor Agregado.
4. Ley del Impuesto Sobre la Renta.
5. Código de Comercio.
6. Ley General de Sociedades Mercantiles.
7. Ley Federal de Protección al Consumidor.
8. Código Civil Federal.
9. Código Federal de Procedimientos Civiles.

HEMEROGRAFÍA.

1. ARRIOCA LÓPEZ, Gilda N., "Comercio Electrónico: Entorno", Revista Nuevo Consultorio Fiscal, México, 1ª Quincena de noviembre 2001, Número 293, Año 15, pp. 62 a 63.
2. DE LA PARRA TRUJILLO, Eduardo, "La teoría General del Contrato Informático y el Comercio Electrónico", Revista de la Facultad de Derecho, México, México, 2002, Tomo LII, Número 237, pp. 163 a 193.
3. DI MARTINO ORTIZ, Rosa Elena, "La Firma Digital su Autenticación por Medios Electrónicos", Revista Notarial, Colegio de Escribanos de la Provincia de Buenos Aires, 1999, Núm. 933, Año 105, pp. 325 a 342.
4. "El Comportamiento de los Usuarios de Internet en Cifras", Smart Business en Español, México, Enero 2001, Año 08, Número 01, pp. 86.
5. EMILFORK S., Elizabeth, "Aspectos Doctrinarios del Impuesto al Valor Agregado Chileno", Revista de Derecho, Chile, Enero-Junio 1989, Número 185, Año LVII, pp. 19 a 27.
6. RENGIFO GARCÍA, Ernesto, "Comercio Electrónico, Documento Electrónico y Seguridad Jurídica", Revista de Investigaciones Jurídicas, México, Enero-Junio 1997, Núm. 62, pp. 145 a 172.
7. ROMERO, Carlos y Adriaan Kate, "Efectos del Comercio Electrónico sobre el Mercado y la Regulación", Gaceta de Competencia Económica, México, Mayo-Agosto, 1999, Año 2, Núm. 4, pp. 19 a 37.

8. ZUBIRÁN, Rolando, "Relevancia de la Convergencia de las Telecomunicaciones para Sociedad Mexicana", Revista Mercado de Valores, México, Junio de 2001, Año LXI, pp. 13 a 20.

9. ONU, 85ª Asamblea General, Resolución 51/162, 16 de Diciembre de 1996.