



U.N.A.M.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE DERECHO

Título de la tesis:

El comercio electrónico y sus implicaciones fiscales

Nombre del alumno:

Lourdes Anahi Moreno Herrera

Asesor:

Lic. Emilo Margain Barraza

Seminario:

Derecho Fiscal

Ciudad Universitaria

México, mayo 2015



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Ad Maiorem Dei Gloriam

*...Daré mis leyes en el alma de ellos
y sobre su corazón las escribiré...*

Jch. 9:10

** ~ Agradecimientos ~ **

Recuerdo que cuando niña soñaba este momento y hoy me parece increíble vivirlo; siempre he pensado que es complicado llegar al momento de los agradecimientos, que es una tarea nostálgica y de alegría al mismo tiempo, poder mencionar y agradecer a cada persona que estuvo en el camino, que me acompañó y me apoyó, todos han sido parte de este de logro y de este aprendizaje, realmente no hay palabras suficientes que puedan expresar cuánto estoy agradecida.

** ~ A Dios ~ **

Por la vida y cada bendición que me ha dado, porque ha sido mi eje y guía fundamental, me ha llevado de la mano por la vida, por permitirme vivir este camino lleno de aprendizaje y magia, más aún por llegar hasta este momento cumbre dentro de mi vida académica y profesional, donde termina una historia pero principia una vida.

** ~ A mis padres y mi familia ~ **

Que estuvieron en todo momento a mi lado, desde mis primeros pasos hasta este momento lleno de emoción, por los valores de amor y trabajo que inculcaron en mí, por motivarme a continuar y esforzarme más por lograr mis sueños. A mi mamá que ha sido el pilar esencial de mi vida, que ha luchado junto a mí, consolado en mis tristezas, llorado en mis derrotas y celebrado mis alegrías, gracias mamá.

** ~ A mi querida Universidad y Facultad de Derecho ~ **

Que me permitieron cursar una de las más bellas y nobles carreras, la de Licenciado en Derecho, por las oportunidades de aprendizaje que en mi vida se presentaron, que enriquecieron enormemente mis experiencias y mi estudio.

** ~ A la Universidad Rafael Landívar ~ **

Por expandir mi visión aún más, por hacerme voltear a ver las raíces de los pueblos latinos y llevarlos tan lejos como se haya soñado. Por hacerme crecer y madurar tanto personal como profesionalmente y por los mejores momentos vividos en Guatemala.

** ~ A mi asesor y maestro Emilio Margain Barraza ~ **

Por cada enseñanza, por la paciencia y el amor de ser profesor y abogado, por su tiempo y dedicación en el proceso de mi tesis, particularmente y con especial cariño por haberme enseñado que los abogados también somos artistas y creamos, por la magia que lleva en sí mismo el Derecho Fiscal, por enseñarme que la forma se convierte en fondo y sobre todo por enseñarme que la naturaleza del derecho fiscal va mas allá de lo imaginado.

** ~ A mi maestro Francisco José Huber Olea ~ **

Por enseñarme que el mejor abogado no es aquel que sabe más leyes sino el que es más humano, por su ejemplo de constancia y dedicación diaria al estudio del derecho, porque al mismo tiempo que muestra un carácter estoico es un amigo para con sus alumnos.

** ~ A mis profesores ~ **

Por el cariño que tienen al enseñar esta noble profesión, por las enseñanzas, por su tiempo, paciencia y dedicación, por no solo enseñar Derecho sino formar abogados comprometidos con la sociedad.

** ~ A mis amigos ~ **

Que a su lado viví los mejores momentos, compartí no solo aulas sino amistad incomparable, a su lado pase de ser una joven de 18 años a ser una profesional madura y consciente, por crecer en el camino junto conmigo.

INDICE

INTRODUCCIÓN	1
--------------	---

CAPITULO 1. DEL COMERCIO TRADICIONAL AL COMERCIO ELECTRÓNICO.

1. TRANSICIÓN Y EVOLUCIÓN DEL COMERCIO	4
1.1 <i>Antecedentes del comercio</i>	5
1.1.1 <i>Dificultades del comercio.</i>	5
1.1.2 <i>Egipto</i>	7
1.1.3 <i>Mesopotamia</i>	7
1.1.4 <i>Fenicia</i>	7
1.1.5 <i>Grecia</i>	8
1.1.6 <i>Roma</i>	8
1.1.7 <i>Época medieval</i>	9
1.1.8 <i>Trueque</i>	10
1.1.9 <i>Lex mercatoria</i>	11
1.2 DESARROLLO DEL COMERCIO.	12
1.2.1 <i>Libre comercio.</i>	14
1.2.2 <i>Comercio justo.</i>	14
1.3 MERCADO TRADICIONAL	15
1.3.1 <i>Ventajas</i>	17
1.3.2 <i>Desventajas</i>	17
1.4 TECNOLOGÍAS EN EL COMERCIO	17
1.4.1. <i>Comercio electrónico</i>	18
1.4.1.1 <i>Ventajas</i>	18
1.4.1.2 <i>Desventajas</i>	19
1.4.2. <i>On line</i>	19
1.4.3. <i>Off line</i>	20

CAPITULO 2. MARCO JURÍDICO CONCEPTUAL DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.

2. CONCEPTO DE MEDIOS Y COMERCIO ELECTRÓNICOS	21
2.1 LEGISLACIÓN NACIONAL	
2.1.1 <i>Código de Comercio</i>	22
2.1.2 <i>Código Fiscal de la Federación</i>	26
2.2 DOCTRINA	29
2.3 JURISPRUDENCIA	31
2.4 ORDENAMIENTOS INTERNACIONALES	
2.4.1. <i>Argentina</i>	32
2.4.2. <i>Colombia</i>	33
2.4.3. <i>España</i>	34
2.4.4. <i>Perú</i>	35
2.4.5. <i>Ley Modelo de la Comisión de Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional sobre Comercio Electrónico.</i>	36

2.5. CONSIDERACIONES FINALES.	38
2.6 CONCEPTO PROPIO DE COMERCIO ELECTRÓNICO	40

CAPITULO 3. REGULACIÓN FISCAL DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN MÉXICO.

3. TRATAMIENTO ACTUAL EN MÉXICO	43
3.1. CARACTERÍSTICAS DE LAS CONTRIBUCIONES	44
3.1.1. <i>Obligación Legal</i>	44
3.1.2. <i>Obligación de derecho público.</i>	44
3.1.3. <i>Finalidad de gastos públicos</i>	45
3.1.4. <i>Proporcionalidad y equidad.</i>	45
3.2. PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO	46
3.2.1. <i>Anualidad presupuestaria</i>	46
3.2.2. <i>Legalidad</i>	46
3.2.3. <i>Capacidad contributiva</i>	47
3.3 FUNDAMENTOS DE LOS IMPUESTOS	47
3.4. DOBLE IMPOSICIÓN.	48
3.5. CRITERIOS DE VINCULACIÓN ENTRE LOS HECHOS CAUSA DE LAS CONTRIBUCIONES	49
3.5.1. <i>Nacionalidad</i>	49
3.5.2. <i>Residencia</i>	49
3.5.3. <i>Hecho generador</i>	50
3.6. TERRITORIALIDAD	51
3.7. CÓDIGO DE COMERCIO	53
3.8 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	53
3.9 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	54
3.10 LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.	55
3.11 PROBLEMAS TRIBUTARIOS EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO	56
3.11.1 <i>Calificación de las rentas obtenidas</i>	58
3.11.2 <i>Dificultades en la localización de los sujetos y las actividades de comercio.</i>	59
3.12 PROBLEMÁTICA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	60
3.13 DELITOS EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO.	62

CAPÍTULO 4. PROPUESTAS PARA UNA REFORMA FISCAL EN MATERIA DE COMERCIO ELECTRÓNICO.

4. MEDIDAS A CONSIDERAR.	65
4.1 BIT TAX, CREACIÓN DE UN NUEVO IMPUESTO	66
4.1.1 <i>¿Es inconstitucional la propuesta del bit tax?</i>	67
4.2 CONSIDERAR A INTERNET COMO UN ESPACIO LIBRE DE IMPUESTOS	71
4.3 PROPUESTAS DE OTROS PAÍSES Y ORGANIZACIONES	72
4.3.1 <i>EEUU</i>	73
4.3.1.1 <i>Calificación de las operaciones.</i>	75

4.3.1.2 <i>Fundamentos de la política fiscal norteamericana</i>	76
4.3.2 <i>Unión Europea</i>	77
4.3.3 <i>OCDE</i>	78
4.3.4 <i>Países en América Latina</i>	81
4.3.4.1 <i>Perú</i>	81
4.3.4.2 <i>Argentina</i>	82
4.4 <i>¿QUÉ OCURRE EN EL CASO DE MÉXICO?</i>	83
4.4.1 <i>Consideraciones en torno a gravar rentas obtenidas</i>	85
4.4.2 <i>Gravar operaciones obtenidas</i>	86
4.4.2.1. <i>Imposición Directa</i>	87
4.4.2.2. <i>Imposición Indirecta</i>	88
4.4.3. <i>Impuestos al Comercio Exterior</i>	90
4.4.4. <i>Impuesto Especial sobre Producción y Servicios</i>	92
4.4.5. <i>Espacio aéreo mexicano</i>	93
4.4.6. <i>Sistema de Administración tributaria y localización de actividades</i>	95
4.5 <i>BREVES CONSIDERACIONES SOBRE RESIDENCIA Y ESTABLECIMIENTO PERMANENTE</i>	99
4.5.1 <i>Establecimiento permanente.</i>	99
4.5.2 <i>Residencia</i>	101
4.5.2.1 <i>Actividad comercial o industrial en EEUU “U.S. trade or business”</i>	101
4.5.2.2 <i>Establecimiento permanente en EEUU</i>	102
5. <i>CONCLUSIONES</i>	104
<i>FUENTES DE INFORMACIÓN</i>	111

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como propósito fundamental considerar cuales son las implicaciones fiscales del comercio electrónico, circunstancia que presenta notables problemas para el Derecho Fiscal y la recaudación de ingresos, no únicamente por la pérdida y erosión de sistemas impositivos, sino por la afectación social que esta situación trae consigo.

El tema surge como una inquietud ante el avance de las nuevas tecnologías, con ello, el uso de las mismas en el comercio, hechos que dificultan la tributación de los Estados y que son utilizados para el buen funcionamiento del mismo; sin duda alguna, el uso de medios informáticos en el comercio han venido a marcar pauta de una nueva generación de comercio electrónico con sus implicaciones en el ámbito tributario.

El trabajo está dividido en cinco capítulos, el primero de ellos hace un breve análisis sobre la evolución y transición del comercio en sus orígenes hasta llegar al comercio electrónico, se estudian algunos antecedentes que le van dando forma al comercio, así como las aportaciones más importantes que el desarrollo comercial ha heredado al comercio actualmente, como la implantación de un sistema de recaudación constituido en Roma; las necesidades que fueron dando forma a las regulaciones, como el código de protección entre los primeros comerciantes, por ejemplo, en las primeras fases del comercio, se establecía por seguridad de los comerciantes, la constitución de agrupaciones de cuando menos cinco comerciantes para su protección, armados con sus respectivas flechas, cuando trasladaban mercancías para su venta.

De esta manera se va dando forma al comercio, haciendo una diferenciación entre el comercio tradicional y el comercio electrónico, considerando sus ventajas y desventajas, para posteriormente establecer el concepto del mismo.

Así damos paso al capítulo dos, que hace un recorrido por legislaciones, doctrina, jurisprudencia y estudios de organizaciones internacionales que han tratado sobre el concepto de comercio electrónico, en ocasiones se considerara pobre la definición, o bien, nula, pero al mismo tiempo parecerá que no hace

falta una definición de un fenómeno que tal parece que apenas comienza su pleno desarrollo y auge.

Es necesario hacer la precisión que en ocasiones resulta útil vivir todo lo que implica un fenómeno, hecho o circunstancia, para poder dar una definición mucho más clara y precisa del tema que se está tratando.

En el capítulo tres, se hace un análisis sobre cuál es la regulación actual del comercio electrónico en México, tratando de proyectar cual es el futuro hacia donde se dirige este nuevo comercio, es decir, se anticipa cuales son los cambios inmediatos que la tecnología puede presentar.

En este capítulo se trabajó sobre principios fundamentales que rigen al derecho tributario y que al mismo tiempo se ofrece el panorama para regular un nuevo comercio, principios como anualidad, legalidad, gasto público, proporcionalidad y equidad, neutralidad, entre otros.

También se expuso cuales han sido los cambios o reformas a las leyes que tienen particular relación con el Derecho Fiscal y el comercio electrónico, como el Código de Comercio, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto sobre la Renta, entre otras.

Finalmente se concluye con las características propias del comercio electrónico y los problemas a los que se enfrenta el Derecho Tributario, tales como la localización de sujetos pasivos dentro del uso de redes abiertas como internet, la ubicación de operaciones para la recaudación tributaria, problemas sobre delitos y fraudes fiscales y el desafío ante el que se encuentra la Administración tributaria en aras de obtener una recaudación eficaz para el sano desarrollo del Estado.

El capítulo cuatro, plantea las soluciones más novedosas que se han presentado hasta el momento, tanto por parte de otros Estados como de Organizaciones Internacionales, de tal forma que nos encontramos ante temas como un nuevo impuesto que grava el número de datos recibidos y enviados, el denominado *bit tax*, como respuesta ante la baja recaudatoria.

Así también se analiza la viabilidad de considerar a internet como un espacio libre de impuestos, en este sentido, es menester señalar que hay opiniones encontradas en torno a dejar que la evolución, auge y desarrollo del comercio electrónico suceda sin regulación alguna, para evitar que se frene el avance económico, pero por otro lado se proyecta cual es el verdadero sentido

de la recaudación y como la disminución o falta de percepción de la misma afectaría todos los ámbitos del Estado y la sociedad.

Otra teoría como forma de solución considera ajustarse a los principios del derecho tributario internacional, particularmente pone de manifiesto al principio de neutralidad que busca un trato equitativo entre el comercio tradicional y el comercio electrónico.

Posteriormente se analiza las implicaciones del comercio electrónico en el Derecho Fiscal, como son el Impuesto Sobre la renta, en el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, entre otros, donde al mismo tiempo se plantean soluciones como considerar que la imposición indirecta o de consumo, como es el Impuesto al Valor Agregado, sea el medio de salida de la erosión del sistema impositivo, dejando a un lado la imposición directa, como es el Impuesto Sobre la Renta.

Finalmente se hacen algunas precisiones en relación al establecimiento permanente, como el hecho de considerar que una página web o un servidor puedan constituir un establecimiento permanente.

El capítulo cinco presenta las conclusiones a las que se ha llegado tras el estudio, investigación y meditación del presente trabajo, dejando como clave para las siguientes soluciones, presentes o futuras, el trabajo en conjunto, la colaboración estrecha entre especialistas en tecnología, abogados, autoridades fiscales, etc. para abordar y llegar a soluciones neutrales, flexibles y a la medida de los cambios que la sociedad experimenta.

Así también se podrá considerar que el avance del comercio electrónico lleva al mismo tiempo al Derecho Fiscal a una relación global, hecho que podría dar paso a una uniformidad y armonización del Derecho Tributario Internacional.

Sin más preámbulo es momento de pasar al desarrollo del presente trabajo y descubrir por si mismos cual es la riqueza y magia del Derecho, particularmente del Derecho Fiscal, ya que como se podrá comprobar, realmente tiene una dimensión insospechada.

CAPÍTULO UNO DEL COMERCIO TRADICIONAL AL COMERCIO ELECTRÓNICO.

Antes de comenzar el desarrollo de este capítulo es menester explicar el por qué del mismo, cuál es el objetivo para explicar brevemente del desarrollo del comercio; así también preguntarnos qué es y para qué es el comercio. Pues bien su evolución no puede pasar desapercibida ante este estudio, ya que ha sido el parteaguas de toda civilización y aun más su gran incidencia en el derecho.

El comercio surge de manera natural, entre las diversas sociedades que van conformando las civilizaciones según transcurren los años, siglos, etc. Como bien se menciona líneas arriba ha sido un punto trascendental para el desarrollo del Derecho, en la medida que se ha buscado la protección y regulación de las actividades comerciales.

Brevemente el comercio tiene como objetivo el intercambio de bienes, que por un lado unos necesitan sin que puedan producirlos ellos mismos, y que por el otro lado a otros les sobra.

2. TRANSICIÓN Y EVOLUCIÓN DEL COMERCIO

Algunas preguntas que servirán de guía para la mejor comprensión del tema y del desarrollo del comercio son: ¿Para qué es el comercio? ¿Cuándo nace? ¿De dónde viene? ¿Para qué sirve?Cuál es su evolución? ¿Qué fines persigue? Entre otras que poco a poco se irán desprendiendo y desarrollando.

A menudo se encuentran publicaciones, libros, y conferencias con temas comerciales, algunos muy novedosos, otros no tanto, ejemplo de ello lo es el Comercio Internacional, el Comercio Exterior, el Comercio Electrónico, el Comercio Justo, las Relaciones Comerciales, la Política Comercial, entre otros; pero nadie refiere con claridad qué es el Comercio en general y cuál ha sido su desarrollo, es decir, hoy día se trata de temas muy actuales, que ya se desarrollan y que aun no existe la debida regulación, pero cuáles han sido los primeros pasos de este.

La evolución, o bien, el origen del comercio someramente se va encontrando en las primeras civilizaciones como Mesopotamia, posteriormente en tiempos del dominio egipcio, en fenicia, etc., hasta la edad media con el surgimiento de gremios o corporaciones de comerciantes que se unían para vender o intercambiar sus productos en las muy conocidas ferias, y finalmente para desembocar en leyes que son fuente indubitable del Derecho mercantil y comercial. Por tanto en las siguientes líneas se hará un breve repaso de algunas civilizaciones detonantes en el comercio, para conocer este proceso de desarrollo.

1.1. *Antecedentes del comercio*

Para comprender más a que nos referimos por comercio, debemos ir al fin último del mismo, saber con claridad cuál es su objetivo, para poco a poco ir desglosando y posteriormente entender claramente el concepto. El maestro Clive Day, Ph. D explica que el trabajo que realiza un comerciante es tan importante como el que realiza el agricultor o el fabricante, ya que “...los alimentos, los vestidos, las herramientas, y otros artículos deseables que aquellos producen son sólo valiosos cuando van a parar a manos de alguien que los necesita y puede usarlos”¹

1.1.1. *Dificultades del comercio.*

El comercio ofrece grandes ventajas, ocurre con suma naturalidad el proceso de transacción o intercambio de bienes o servicios, a pesar de su evolución en aspectos como seguridad de compradores y vendedores, aspectos higiénicos como la ubicación de locales, la existencia de intermediarios como tiendas de autoservicios o departamentales, y la seguridad en el pago de bienes y servicios, tal es el caso de las tarjetas para evitar el uso de efectivo en su mayoría; la esencia fundamental del comercio no ha cambiado, pues sigue siendo la ubicación de un lugar donde ofrecer

¹ Clive, Day Ph. D., *Historia del comercio*, Cosío Villegas, Daniel (Dir), México, Fondo de cultura económica, 1941, t. I, p.1.

mercancías o servicios a cambio de un precio, esta ubicación bien puede ser un local montable en las medinas o mercados, como el ciberespacio mediante las páginas web y catálogos electrónicos.

Parafraseando a Clive Day, hoy es tan natural que cualquiera cambia sus excedente en producción por aquello que necesite, y lo hace sin vacilación o titubeo, pero analizando como fue este proceso, las necesidades del hombre no civilizado solo se satisfacían de dos maneras, una que implicaba el trabajo arduo en la satisfacción de cada una de sus necesidades, y la segunda robando.

“La ignorancia y desconfianza de los hombres fueron en los tiempos primitivos los mayores obstáculos para que se desarrollara el comercio...El comercio no se desarrolló y adquirió importancia considerable hasta que surgió una clase especial de traficantes y comerciantes, que se aplicaron a estudiar las necesidades, a excitar otras nuevas y a proveer los medios para satisfacerlas“²

Otro de los obstáculos son los materiales, específicamente el traslado de mercancía de lugares alejados, lo que implica un cálculo específico y cuidadoso de lo que se va a transportar, el tiempo que se tomará en trasladarlo, la vía y el estado de la misma que se tomara para su traslado, por ejemplo mar, tierra, y el beneficio que se obtendrá.

Otro obstáculo son los riesgos que el transporte de bienes y servicios conlleva, tales como el robo de mercancía, mermas, etc., dichos riesgos, son cubiertos por primas de seguros, de tal forma que se produce así un aumento de precio en la venta final de la mercancía.

Otro obstáculo, que de cierta forma dificulta el comercio en el sentido que pone barreras comerciales, son los derechos de aduana, que se deben pagar por la entrada de una mercancía con el fin de proteger intereses de productores o del mercado interior, estas barreras comerciales se traducen en una política de comercio exterior, misma que regula cada Estado, y que mediante acuerdos entre Estados es posible lograr el intercambio de bienes y servicios de acuerdo a la situación específica de cada uno.

² *Ibidem* p.2 y 3.

1.1.2. Egipto

Comenzar la historia del comercio es una tarea ardua que implica formarnos una idea de lo que era el comercio milenios atrás a partir de aquellos hombres primitivos que han hecho uso de la escritura.

Egipto hace 3,000 a.C. no era un pueblo comerciante, sino más bien consumidor de lo que ellos mismos producían y en particular de la agricultura, en ese tiempo el desierto y los mares eran obstáculo más que un medio para el desarrollo del comercio."Sin embargo, durante el periodo conocido con el nombre del El Imperio Nuevo, que comenzó hacía el año 1600 a.J.C. el comercio adquirió al menos mayor importancia...se establecieron comunicaciones regulares con Asia, y las caravanas traían al país los productos de Fenicia, Siria y de la Zona del Mar Rojo..."³

1.1.3. Mesopotamia

La región situada al noroeste del Golfo Pérsico, que tiene como centro los valles del Tigris y del Éufrates, ofrecía la posibilidad para el nacimiento de civilizaciones más estables y con mayor facilidad de comunicación con otras regiones a diferencia de Egipto, La Antigua babilonia alrededor del año 3,000 a.C. con el Sur (Arabia), Oeste (Siria), Este (Irán, mas tarde Persia).⁴ Siendo esta civilización quien comenzó el desarrollo del comercio debido a su estabilidad y facilidad de comunicación con otras regiones. La mayoría de los objetos de comercio solo eran artículos considerados de lujo como telas, vestimenta, o bien, especias.

1.1.4 Fenicia

Hasta ahora, en este punto el comercio no ha alcanzado una importancia decisiva para la vida nacional, ya que servía sobre todo para satisfacer las necesidades de artículos de lujo y no afectaba la situación económica de la gran masa del pueblo.

³ *Ibidem* p.8.

⁴ Cfr. Clive, Day, *op.cit.* p. 9.

Fenicia mantenía un intercambio activo con los pueblos del Sur, Este y Norte respecto de ellos, principalmente con Grecia, quienes fueron los primeros en aventurarse a navegar en el mar y a dirigirse por medio de la estrella polar “estrella fenicia”, a partir del año 1,000 a.C. comenzaron a cruzar el mar mediterráneo hasta salir al Océano Atlántico.⁵

1.1.5 Grecia

Fueron el primer pueblo con quien comerciaba Fenicia, por tanto los primeros alumnos de los Fenicios, aprendieron el arte de navegar bajo la dirección de sus maestros, y la posición geográfica de Grecia les permitió tener un mejor manejo del comercio, desbancando así la posición de la que gozaban los fenicios.

“La política comercial de Atenas se forjó teniendo en cuenta sobre todo los intereses del consumidor. Los derechos que se imponían eran bajos, y no tendían ser lo que es la ‘protección’ en el moderno sentido de esta palabra. Se restringía la exportación de artículos más necesarios con el objeto de mantener el abastecimiento interior, y se concedían o se retiraban ventajas comerciales con el objeto de ejercer una presión política sobre otros Estados...”⁶

1.1.6 Roma

Antes del estudio de Roma conviene citar algunas ciudades que fueron comerciantes y que participaron en el desarrollo y evolución hacia Roma, las cuales fueron: Alejandría; Seleucia, cuyo antecesor geográfico fue Babilonia; Antioquia, situada en el Éufrates con principal comercio en Asia; y Rodas. Esta última ciudad siguió una política comercial amplia, buscando la mayor libertad y reprimiendo en la medida de lo posible la piratería; estableció un código de leyes mercantiles que invitaba a realizar negocios en su mercado.

Después de esa breve descripción, es menester tratar sobre el impacto o aportación que tuvo Roma, no fue una ciudad comercial, lo que recibía como importación eran los tributos que debían pagar los pueblos dominados, Roma, más bien, ofreció al mundo de su época un servicio político, fueron los grandes

⁵ *ibidem* p.12.

⁶ Clive, Day, *op. cit.*, p.18.

administradores y organizadores de la antigüedad, proporcionando un tiempo de paz que permitió el desarrollo comercial como hasta entonces no se había conocido.⁷

Roma ofreció a los pueblos dominados de Occidente una posibilidad de desarrollo comercial que no habían buscado, por lo cual su desarrollo comercial fue lento. La mayor parte de la gente vivía de la agricultura produciendo lo que necesitaban.

1.1.7 *Época medieval*

La explicación de esta fase será breve ya que la historia de la humanidad siempre se encuentra en puntos primitivos, posteriormente vienen desarrollos, conquistas, más desarrollos y finalmente la decadencia de cada etapa.

Es por ello que después del auge del comercio en Roma, posteriormente a su decadencia, dio paso a diversos sistemas como el Feudalismo, Aldeas medievales, etc., que se organizaban en grupos pequeños y volvían al sistema de autoconsumo para evitar los peligros de los caminos y los robos, para librarse de la inseguridad y los gastos del comercio.

A partir de este punto se vuelve a ver otro importante desarrollo conforme crecen estas aldeas, aumenta la producción de artesanía para consumo propio, el desarrollo del comercio, políticas y seguridad.

Por ejemplo las aldeas aumentaron en número lo que permitió comerciar con otras ciudades cercanas sin importar cual era está, esta circunstancia provocó la preocupación de comerciantes al respecto del transporte de mercancías, de tal forma que se procuraba que los caminos que se debían transitar fueran los más cortos y rectos posibles, para evitar retrasos y con ello las mermas de mercancías percederas o asaltos, los comerciantes que debían trasladar sus mercancías se agrupaban en gremios de personas para salir a comerciar, en este punto existen diversas reglamentaciones que conforme al contexto de la ciudad se iban estipulando, ejemplo de ello, ir con 12 flechas cada uno de los que conformaban el grupo de comerciantes, esperar

⁷ Cfr. Clive, Day, *op.cit.*, p. 24-26.

a cada miembro del gremio a realizar su venta, o bien rescatarlo en caso de robo y encarcelamiento.

De tal forma se fue desarrollando un entramado de relaciones políticas, sociales y comerciales, en tanto a la protección jurídica y fiscal, que es el tema que nos interesa, se tiene dos tipos de políticas; el primero, era la imposición de una tarifa de aduana, que consistía en derechos que se imponían sobre artículos que entraban a la ciudad, más un adicional por derecho de uso del mercado; el segundo: la prohibición de exportar artículos en la medida que primero se debía satisfacer el consumo interior.⁸

Con todo lo anterior, se puede apreciar el avance del comercio que bien ha sido pauta para el desarrollo de ciudades, especialización, tecnologías, industria, leyes y el derecho, pues aun en su forma más primitiva se buscaba regular la libre competencia, un comercio justo, y limitar los monopolios, acaparamientos, reventas, y precios excesivos.

1.1.8 Trueque.

Por lo que toca a ese punto, someramente será descrito, ya que es la forma más primitiva del comercio, donde se entrega un artículo y la otra persona se compromete a entregar uno de igual categoría, bien puede ser un bien igual o uno diferente.

Los nombres pueden variar de un lugar a otro como *Kula*, *Vaygua*, *potlatch*, etc.⁹ Pero la esencia es la misma. Posteriormente a ello se dará paso al intercambio de mercancía con bienes de mayor valor, ya que a medida que el desarrollo del comercio se da y la confianza aumenta se exige ya no un simple intercambio, sino determinar el valor de los bienes a fin de intercambiar

⁸ A manera de ejemplo, Clive Day cita lo siguiente: "Cada carga de aves que se traiga sobre un caballo, pagará tres *farthings*, exceptuándose los que tengan franquicia... Si un hombre o una mujer trae cualquier clase de ave de corral sobre un caballo y deja que aquella toque el suelo, esa persona pagará tres *farthings*"... "Ningún carnicero, ni mujer de carnicero, venderá cebo o tocino a una persona extraña para que se lo lleve a ultramar, en razón de la carestía y escasez que ha habido últimamente en la ciudad." p. 50.

⁹ Véase: Cyril S., Belshaw *Comercio tradicional y mercados modernos*, Payarois, Francisco (Trad), editorial Labor, S. A. "2 intercambio gratuito y reciprocidad".

bienes de similar calidad, con ello se abre paso al uso de metales valiosos en cada época hasta llegar a la acuñación de moneda legal de cada Estado.

De tal forma que la historia de la humanidad se subordina al desarrollo del mercado. Del simple intercambio de bienes entre los integrantes de una tribu, a los intercambios entre tribus, bien dictados por la necesidad mutua, o por el desarrollo de técnicas, mayor rendimiento y mayor especialización de mercado.

Para el autor Alejandro Marroquín, se puede conocer varias fases del trueque: 1) Trueque, precedido o no de regalos mutuos. 2) Trueque-moneda y 3) Economía monetaria. Dentro de este desarrollo de mercado también distingue entre mercados silenciosos, donde las tribus dejaban en determinado lugar los bienes, y otra tribu pasaba a recogerlos y dejaba otros en su lugar, mercados de línea fronteriza, que implican una movilización de grupos para el intercambio, y mercados de cosecha, que tienen lugar en celebración de fiestas.¹⁰

Finalmente para cerrar este tema. Es importante resaltar que esta es la primera fase embrionaria del desarrollo del comercio, misma que debe ser expuesta para su posterior entendimiento, ya que es la esencia misma del comercio, el intercambio.

1.1.9 *Lex mercatoria*¹¹.

Surge en la edad media mediante el desarrollo de ciudades o centros comerciales, particularmente en el desarrollo de las “ferias” que consistían en la concentración de varios mercaderes o comerciantes en alguna plaza pública y cierta confluencia para vender o intercambiar sus bienes y servicios, toda vez que así se iba desarrollando un modo de comercio la legislación era poca o casi nula, por lo que se atendía a los usos y costumbres.

¹⁰ Cfr. Marroquín Zabaleta, Alejandro, *introducción al mercado indígena mexicano La ciudad Mercado Tlaxiaco, Comisión Nacional para el Desarrollo de los Pueblos Indígenas, México, s. ed., 2012, p.26-27.*

¹¹ Expresión utilizada por los autores Giovanni Casto y René Cadena para explicar una fase en el desarrollo del comercio.

“La *lex mercatoria* estaba formada por los propios usos y costumbres de los comerciantes, constituía el derecho de los contratos aplicado independientemente de la ley del lugar y de la ley personal de los partícipes, que eran colocados en situación de igualdad...”¹²

Definirla no es asunto sencillo, pues es un término en permanente construcción, siendo así un poco más cercano a definición el siguiente: “un conjunto de reglas, principios, usos e instituciones de derecho, mercantil y comercial principalmente, que posee una vocación para ser utilizado como un derecho de clase, informal e internacional...”¹³

No obstante su origen consuetudinario está se fue transformando, plasmándose por escrito recogándose en estatutos corporativos; y posteriormente a formar tratados inter-locales e internacionales. Se caracterizo por ser cosmopolita, consuetudinaria, transnacional, en constante relación con diversos sistemas legales, como el feudal, eclesiástico, urbano y real.

Hecho importante son sus cualidades intrínsecas, como la universalidad, la reciprocidad, la objetividad, la particularidad, la integración, el crecimiento, la flexibilidad, especialidad y autonomía, todas estas le valieron para fomentar su fortalecimiento y desarrollo aun hoy en día, pues se debe olvidar que una fuente en el Derecho Mercantil son los usos y costumbres.¹⁴

1.2 DESARROLLO DEL COMERCIO

Cuál ha sido la importancia del mercado, pues bien este se sitúa bajo premisas de necesidad, de ahí su importancia como institución económica encargada de la distribución de bienes.

“A medida que avanza el desarrollo histórico de la humanidad, en esa misma medida avanza el comercio, el mercado cobra mayor fuerza y mayor complejidad; muy pronto del mercado meramente local se pasa al regional y de

¹² Casto, Giovanni, “Lex mercatoria”, p.1, <http://www.derecho-comercial.com/Doctrina/lexmerc.pdf>

¹³ Cadena Afanador, Walter René, “Lex mercatoria, un caso pionero en la Globalización del Derecho”, Papel político, 2001, p.105.

¹⁴ Cfr. Cadena Afanador, Walter René, *op. cit.*, p.106.

éste al mercado nacional, y en proceso no interrumpido de expansión se forman mercados internacionales...”¹⁵

A grandes rasgos y de manera sucinta, el paso del comercio internacional ha tenido su origen entre Guerras, Colonias, Independencias y, Revoluciones, el poder de Estados Unidos de América sustituye en 1898 a las potencias europeas¹⁶, circunstancia que se marca con la Segunda Guerra Mundial posteriormente, donde se retiran por completo, dejando así a Latinoamérica dentro de su control.

La colonización de países representaba la opresión de los países colonizados, circunstancia que provocaba pesares e ideales de liberación de los yugos opresores, de tal forma que estos países buscaban su independencia, circunstancia que daba paso a guerras y movimiento sociales. La Independencia de la América Latina ocurre entre los años 1810 a 1825, lo que en teoría podría parecer un liberación de la opresión, al mismo tiempo se convertía en una opresión, pero no de forma visible como en las colonias, ya que ahora el control se lleva mediante economías fuertes que lideran el comercio.

De manera breve se expondrán algunos modelos de comercio presentes en la actualidad, y que son importantes remarcar, ya que la protección de los Estados respecto de sus inversionistas es importante no solo en los inicios de un nuevo comercio, sino también para el presente estudio, en relación al comercio electrónico y el uso de tecnologías, pues en cualquier circunstancia se necesita de protección, regulación, resolución de conflictos y no menos importante la captación de recursos para el propio funcionamiento del aparato estatal.

¹⁵ Marroquín Zabaleta, *op. cit.*, p.25.

¹⁶ Al respecto, si bien es cierto, que hoy quien domina con mayor presencia el mercado internacional es Estados Unidos de América, no se debe perder de vista, que por debajo de este país, existen otras naciones con presencia por regiones, es decir, que Europa sigue siendo una gran competidora del otro lado del mundo, quien marca pautas para las economías en crecimiento, lo mismo ocurre con países orientales como China o Japón, dentro del continente asiático y con miras a una expansión más globalizada. Del lado de América del sur, se encuentra Brasil.

1.2.1. Libre comercio.

“En la década de los ochenta, el binomio Reagan-Tatcher puso en boga e impuso lo que se llamo neoliberalismo. Se trato de un ataque frontal al papel del Estado en las sociedades (resumido en la afirmación de Reagan ‘el problema es el Estado’) y en la promoción de formas extremas de capitalismo, basados en la privatización de empresas estatales y en la magnificación de la empresa privada (la famosa ‘mano invisible del mercado’ de Adam Smith, lo solucionaría todo). Con relación al ámbito internacional, predicaba que el libre comercio era la solución a todos los problemas económicos mundiales”¹⁷

Lo que en realidad promovía este modelo de comercio era abrir una brecha en la que los países ricos viajaban a gran velocidad hacia los países pobres, y del otro lado, los países pobre se dirigían a países ricos y más desarrollados a paso de tortuga y con obstáculos. Realmente no existe un libre comercio, existe una asombrosa protección de países ricos para proteger sus productos al momento de importar y exportar, está es una de las razones por las cuales los países ricos no firman tratados entre ellos.

1. 2. 2. Comercio justo.

La primera referencia del Comercio Justo, se “sitúa en 1964 cuando, durante la Conferencia de Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD¹⁸), los países del Sur allí presentes reivindicaron ‘comercio, no ayuda’¹⁹, es decir, pedían relaciones comerciales más justas que les permitieran un desarrollo económico autónomo, y no tanto ser objeto de ayuda internacional.

Nace bajo un contexto generalizado de desigualdad, ya que no todos los países parten de la misma línea de base.

¹⁷ Sichar, Gonzalo y Cabrera, Pablo (coords), Comercio justo, ¿una alternativa real?, Madrid, Fundación CIDEAL y SETEM, 2002, p.33.

¹⁸ Es un organismo intergubernamental permanente, que funciona como órgano principal de la Asamblea General de Naciones Unidas, para el tratamiento integrado del desarrollo y temas interrelacionados en las áreas de comercio, finanzas, tecnología, inversión y desarrollo sostenible.

¹⁹ Sichar, Gonzalo, y Cabrera, Pablo, (Coords), *op. cit.*, p.45.

Se debe considerar que las multinacionales y su tendencia a fusionarse y conformar mega-corporaciones acaparan más poder económico y financiero que muchos gobiernos, por lo cual son en realidad un factor importante para establecer las reglas del comercio.

Así también están los problemas respecto a condiciones saludables de trabajadores, pago justo, inestabilidad laboral, etc.

Por tanto el comercio justo, “es una alternativa al comercio tradicional, ofreciendo vías para comercializar productos teniendo en cuenta criterios económicos, con especial atención a valores sociales y aspectos ecológicos, el precio justo se da en una relación equitativa entre consumidor y productor, por ejemplo se toma como referencia el precio determinado por bolsas internacionales, se añade un cantidad adicional, además de un precio mínimo que el productor recibirá aunque el precio del mercado caiga.”²⁰

Si bien a primera vista puede resultar una alternativa llamativa para evitar abusos, la realidad de ponerlo en práctica se vuelve difícil, pues hay que cambiar valores, mentalidades y formas de comercio que hasta la fecha se han llevado en práctica, y con ello, no se debe olvidar que quienes son más fuertes económicamente serán siempre quienes pongan las reglas del juego, de tal forma que no siempre el país en desarrollo recibirá un gran beneficio, sino todo lo contrario, o bien, puede aceptar un acuerdo injusto para no perder aun lo poco que tiene.

1.3 MERCADO TRADICIONAL

El sistema de intercambio de todas las economías se deriva de dos grupos de condiciones: “la demanda” para cubrir necesidades específicas insatisfechas, que se basa en la diferenciación de papeles o bien, la especialidad de cada producto que se realiza y que puede ser ofrecido, y “la oferta”, que tiene una especial relación con el precio de los bienes y servicios.

Es entonces que con la aparición de las ciudades mercantiles, los comerciantes empiezan a agruparse en corporaciones un poco más estructuradas que las anteriores, generando así un sistema de derecho

²⁰ Cfr. *Ibidem* p.46-49.

comercial local. “Si bien esta actividad surgió como un fenómeno local, con la mejora de las comunicaciones y el desarrollo de los medios de transporte comenzó a internacionalizarse y modificarse tecnológicamente”²¹ Posteriormente con el avance de la ciencia y tecnologías, el comercio logró una expansión inesperada.

Es preciso tener muy claro cuál ha sido el impacto y consecuencias de esta Revolución Tecnológica, pues se ha permitido romper barreras espaciales y temporales; aumentando la obtención de consumidores potenciales en todo el mundo, y atendiendo las veinticuatro horas del día en cualquier parte del mundo a los clientes.

Ante el avance de las nuevas tecnologías, se ha venido observando una serie de cambios entre los intervinientes, en la forma de las transacciones, en los ámbitos en que se realizan y en los medios utilizados, de tal forma que se puede distinguir entre comercio tradicional y comercio electrónico.

Conviene definir que es el comercio tradicional, el cual se entiende por el intercambio de bienes o servicios mediante medios no electrónicos, y donde es necesario la presencia física de las partes para el perfeccionamiento del mismo, de tal modo que el intercambio también debe ser físico y un tanto más limitado territorialmente, aunque no imposibilitado para el traslado a grandes distancias.

En él participan todo tipo de individuos, tanto personas físicas como jurídicas de derecho privado, empresas y entidades públicas, pueden intervenir personas conocidas o desconocidas en un momento dado, es decir, que no se limita a un grupo de personas conocidas para poder transaccionar.²²

Un aspecto muy importante a resaltar, son los medios de utilización para perfeccionar el comercio, bien podía ser un contrato y la autenticación del mismo, sería mediante testigos, o bien una persona con fe pública. Este mismo hecho facilitaba o tenía un mejor control tributario de cada transacción mediante el registro contable, auditorías y declaraciones fiscales, sujetando el pago a modalidades como fuente de riqueza.

²¹ Simón Hocsman, Heriberto, *Negocios en internet*, Argentina, editorial Astrea, 2005, p.1.

²² Cfr. Simón Hocsman, Heriberto, *op. cit.*, p. 8.

1.3.1. Ventajas

Como bien ya se puede ir deduciendo, las ventajas son la simplicidad por decirlo de alguna manera en el manejo y perfeccionamiento de las transacciones, la fiabilidad y seguridad en los medios de autenticación; el conocimiento de las partes intervinientes en algún momento dado del proceso, el empleo de más personas lo que se refleja en mayor empleo, y un control más eficaz en el aspecto tributario ya que hay obligación de establecer domicilio fiscales tanto para personas morales, como para personas físicas con actividades empresariales.

1.3.2. Desventajas

La principal desventaja es la limitación espacial y temporal de entrega, transacción y atención a los posibles consumidores, para algunos tipos de bienes, es imposible el envío, por ejemplo si el consumidor quiere adquirir algún producto en formato digital, para este mercado no sería posible.

1.4 TECNOLOGÍAS EN EL COMERCIO

Con todo lo visto anteriormente, es seguro que ningún factor ha tenido mayor importancia para el desarrollo del comercio, que el del perfeccionamiento de los medios de transporte y comunicación.

Tres han sido los principales aportes del comercio:

Primero, una mejora en los medios de comunicación y transporte que ha a travesado barreras, fronteras y acercado a los hombres, productos y servicios de diferentes regiones mucho más de lo que habían estado antes; de tal forma que esta continua evolución ha llegado a ser digital y permite el intercambio y comunicación entre diferentes países.

Segundo, un control sobre las fuerzas y materiales de la naturaleza que ha permitido el desarrollo de tecnología cada vez más especializada.

Tercero, la colonización de países no solo en el contexto factico sino también mental, pues hoy en día las condiciones reales de otros países nos lleva a querer experimentar la misma forma de vida, por ejemplo, la tendencia por la adquisición de joyas y artículos de lujo, uso, adquisición y aprendizaje

de tecnologías y campos de información más adelantados en otros países, aprendizaje de otros idiomas, principalmente el inglés, como medio de comunicación y negociación no solo para el mundo del comercio, sino también académico y profesional.

Con lo anterior el comercio hoy en día ha ganado seguridad, regularidad en los periodos de entrega, economías más solidas y sensibilidad en razón de que una política comercial tiene grandes y notables efectos en la vida del Estado.

Internet ha venido a cambiar el concepto de negocios, consumo, comercio, contratación, y regulaciones que hoy en día no pueden ser aplicables del todo a este nuevo fenómeno de comercio. Es por ello que hay que diferencias entre el comercio antes y después de Internet; y posteriormente sus efectos jurídicos.

1.4.1. Comercio electrónico

El uso de medios electrónicos es lo que da el nombre a este tipo de comercio, más bien, revolución comercial, y por tanto es el punto clave para tratar de entender, descifrar, explicar y en la medida de lo posible regular.

La participación en este tipo de comercio es universal y no limitativa, es decir, participan todo tipo de individuos conocidos, desconocidos, personas físicas o entidades públicas o privadas, generando así acuerdos entre comerciantes, comerciantes y consumidores, comerciantes y la Administración pública y entre usuarios.

Ya que el campo del comercio electrónico es toda la red, los medios de autenticación y seguridad son más inestables y es preciso recurrir a la buena fe y confianza entre los usuarios, además de la implementación de métodos como firma digital.

1.4.1.1 Ventajas

El medio utilizado es la vía electrónica o digital, debido a la rapidez que se alcanza, desaparecen algunos costos de comisión o de intermediarios, es posible eliminar horarios, ya que se puede estar atendiendo las 24 horas, en algunas ocasiones es posible la eliminación total de empleados, o bien la

contratación temporal de los mismos para cuando hay mayor demanda o en situaciones de fallas, se puede realizar la operación total mediante software que ejecute cada operación, es decir, tome la orden, acepte el pago y ejecute el envío, y se expande el mercado, ya que no importará donde se encuentren domiciliadas las empresas, pues se puede ofrecer servicios por todo el mundo.

Sumando a lo anterior, la gran mayoría de los países cuenta con acceso a internet de manera sencilla, este hecho permite que empresas puedan estar en contacto con el mundo y hacer uso de las ventajas del comercio electrónico, de tal forma que puedan aumentar su productividad, eficiencia y calidad mediante el uso de las tecnologías.

Estas ventajas han hecho eco en los gobiernos que hoy en día preocupados por la sana economía de sus países se han propuesto fomentar el uso de tecnologías en las empresas, particularmente con mayor enfoque en pequeñas y medianas empresas para hacerlas más competitivas y fuertes.

1.4.1.2 Desventajas

Por el otro lado, el de las desventajas, un foco alarmante, que no incide directamente en el tema de estudio, pero no está demás su enunciación, es su efecto en el trabajo, ya que al ser máquinas quienes efectúan gran parte de este trabajo, el desempleo se ve en aumento; la dificultad de identificar a las partes, de manera somera se enuncio líneas arriba que pueden ser personas conocidas o desconocidas, lo que trae como consecuencias riesgos y surge la necesidad imperante de desarrollar sistemas de seguridad; finalmente y de manera importante es el registro electrónico de las transacciones trayendo así dificultades probatorias

1.4.2. On line

También conocido como comercio directo, ya que toda la operación, es decir, desde que se realice la orden de compra, hasta recibir el bien o servicio se realizara por medios digitales, electrónicos u ópticos.

“De tal forma que el pedido, el pago y envío de bienes y/o servicios inclusive se producen ‘*online*’, como es el caso de operaciones o transacciones vinculadas con viajes, venta de boletos (teatros, conciertos, etc.), software,

toda la rama de entretenimiento (música, juegos, apuestas), servicio de banca, venta de inmuebles, asesoría legal, consejos de salud, temas de saludos y servicios por parte del gobierno.”²³

La característica principal de este comercio, es la desmaterialización o digitalización de bienes, que van a ser recibidos en soportes electrónicos con la capacidad de reproducirlos posteriormente; para el caso de servicios, estos pueden ser ofrecidos a través de plataformas que permitan interactuar a los sujetos, como el caso de servicios de consultoría.

A manera de ejemplo, una persona puede ofrecer servicios como psicólogo mediante el uso de internet, de tal forma que una vez contratado y recibido el pago de sus servicios, este puede ser ofrecido mediante plataformas con capacidad de video llamadas, como *hangouts*, *skype*, *anymeeting*, entre otros.

1.4.3. *Off line*

Este tipo de comercio, también conocido como comercio indirecto, es aquel que puede hacer uso de tecnologías, pero el envío del bien o la forma de recibir el servicio serán de forma física o material, es decir, que la orden de compra se puede recibir por medio de internet, incluso el pago puede ser mediante vías electrónicas con el pago de tarjetas, pero la diferencia radica en que el pedido llegará de forma tangible al comprador, utilizando para ello los canales o vías tradicionales de distribución,

A manera de ejemplo, es posible entrar a una página con servicios en España para comprar un libro, pero dicho libro llegará a las manos del comprador de manera física, una vez transcurrido el periodo de envío.

²³ Simón Hocsman, Heriberto, *op. cit.*, p. .9.

CAPÍTULO DOS

MARCO JURÍDICO CONCEPTUAL DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.

Para dar inicio al tema central del presente trabajo siempre es necesario contar con algunas precisiones y conceptos previos, para el mejor entendimiento del tema, de tal forma que las siguientes líneas pretenden dar una idea más clara o cercana de lo que es el comercio así como de los medios electrónicos que hoy en día son usados para su desarrollo, al mismo tiempo se debe tener en mente que dar un concepto, suele ser un poco complicado debido a la diversidad de opiniones y puntos de vista, además de que la tecnología y su dinamismo influyen en dicha tarea de definición.

Lo anterior no significa que la tarea es imposible, sin embargo, es necesario hacer un breve comentario de lo fundamental que es sumergirse entre toda la gama de circunstancias que un tema pueda contener, para su mejor entendimiento, para después dar paso a una definición, amplia o estrecha de lo que significa el concepto de comercio electrónico.

2. CONCEPTO DE MEDIOS Y COMERCIO ELECTRÓNICO

De las primeras dificultades que se presentan al tratar de definir qué es el comercio electrónico, así como los medios o mecanismos tecnológicos que se utilizan para su realización, es vencer el avance un tanto más veloz de la sociedad como de la tecnología, respecto a la evolución y correcta regulación del derecho.

A lo anterior se debe de sumar la diferentes posturas e ideologías de cada autor, estudioso, sistema jurídico u organización internacional que dentro de sus funciones o labores buscan delimitar y definir al comercio electrónico.

En las hojas siguientes, se hará un breve estudio sobre los conceptos establecidos hasta el momento, pero es necesario tener en mente que la tecnología como la sociedad son más dinámicas que el avance regulatorio del derecho.

2.1 LEGISLACIÓN NACIONAL

2.1.1 Código de Comercio

Por lo que hace al código de comercio, realmente las modificaciones y adiciones de acuerdo a leyes y estándares internacionales no reflejan mucho más que solo una adición de artículos a nuestro código normativo. Pues no hay definición como tal de “comercio electrónico”, únicamente se hace mención en el artículo 75 de que actos se reputan de comercio; siendo los siguientes:

- 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 y obligaciones del Estado ú otros títulos de crédito corrientes en el comercio;
- V.- Las empresas de abastecimientos y suministros;
- VI.- Las empresas de construcciones, y trabajos públicos y privados;
- VII.- Las empresas de fábricas y manufacturas;
- VIII.- Las empresas de trasportes de personas o cosas, por tierra o por agua; y 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, casas de empeño y establecimientos de ventas en pública almoneda;
- XI.- Las empresas de espectáculos públicos;
- XII.- Las operaciones de comisión mercantil;
- XIII.- Las operaciones de mediación de 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;

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 vales ú 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, si no 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;

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.

Es decir que se mantiene la misma lista enunciativa y no limitativa para actos de comercio, sin dar mayor explicación para lo que se entiende por comercio electrónico. En este aspecto se debe tener en cuenta que desde la publicación del Código de comercio en 1889²⁴, hasta la fecha no ha existido

²⁴ Para llegar a este Código se ha pasado por diversas etapas, desde el primer código de 1854, conocido también como el Código Lares, dictado por el Ministro de Justicia Teodosio Lares, mismo que tenía influencia del Código español de 1829; posteriormente fue abrogado cuando ocurrió la derrota del Gobierno de Santa Anna, volviendo a regir las Ordenanzas de Bilbao. Posteriormente con la restauración de la República surgieron dos proyectos legislativos, el primero en 1869 y el segundo en 1870, conocidos como Proyecto de Código mercantil y Proyecto de Código de comercio respectivamente. --Es decir, que si el desarrollo legislativo del comercio ha pasado por diversas facetas de acuerdo al tiempo en el que se encontraba la sociedad mexicana, lo que lleva a considerar no hay razón para detenernos a mirar cual es el nuevo entorno comercial y regularlo dentro de nuestros ordenamientos— Cfr. Barrera Graf, Jorge, “Codificación en México, antecedentes código de comercio de 1889, perspectivas”, en

modificación o reforma alguna en los actos o actividades que se reputan de comercio, dejando tal cual su redacción por más 126 años²⁵, lo que indica que ha escapado a los avances tecnológicos.

Lo anterior no significa de manera alguna, en mi particular opinión, que la regulación del comercio haya estado atrasada por los avances tanto en la sociedad como en la tecnología con sus respectivas formas de comercio, sino más bien, que la redacción del artículo 75, cubría perfectamente las formas de transacción hasta hace algunos años, pero ahora, la situación no es la misma, ya que se pierde de vista al comercio electrónico y el uso de las tecnologías para tales fines.

A demás del artículo 75 que señala las formas de comercio, el Código de Comercio contiene un apartado en el Título segundo, denominado “Del comercio electrónico”, que hace una regulación sobre el tratamiento del mensaje de datos así como su envío, recepción y medios de prueba, Así mismo es importante la mención hecha en el artículo 89, segundo y tercer párrafo; donde circunscribe que las actividades reguladas por este Título se someterán en su interpretación y aplicación a los principios de neutralidad tecnológica, autonomía de la voluntad, compatibilidad internacional y equivalencia funcional del Mensaje de Datos. En los actos de comercio así como en la formación de los mismos podrán emplearse los medios electrónicos, ópticos o cualquier otra tecnología.

Es plausible el trabajo señalado en este apartado en lo que respecta a tratar de mantener la identidad de quienes comercian de manera electrónica, ya que es obligación de los prestadores de servicios de certificación de este tipo de firmas electrónicas o avanzadas, la debida identificación y control de las personas físicas o morales que harán uso de ella.

Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Centenario del código de comercio*, México, UNAM, 1991, p. 72-80.

²⁵ Cabe hacer dos precisiones respecto a las reformas en comparación con el texto original del código de 1889 respecto del texto actual, donde la fracción VIII amplía hacia las empresas de turismo, y la fracción XXIV que contempla a las actividades contenidas en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito; salvo estas dos reformas no ha existido modificación alguna.

Cabe resaltar el artículo 94 del ordenamiento en comento que señala el momento en que se considerara expedido un mensaje de datos, que a la letra indica:

Artículo 94.- Salvo pacto en contrario entre el Emisor y el Destinatario, el Mensaje de Datos se tendrá por expedido en el lugar donde el Emisor tenga su establecimiento y por recibido en el lugar donde el Destinatario tenga el suyo. Para los fines del presente artículo:

I. Si el Emisor o el Destinatario tienen más de un establecimiento, su establecimiento será el que guarde una relación más estrecha con la operación subyacente o, de no haber una operación subyacente, su establecimiento principal, y

II. Si el Emisor o el Destinatario no tienen establecimiento, se tendrá en cuenta su lugar de residencia habitual.

Es preciso señalar lo que indica el inciso I, se considerará establecimiento permanente”...el que guarde una relación más estrecha con la operación subyacente”. Lo anterior es fundamental para tener en cuenta cuando la dificultad de la localización de los sujetos intervinientes este presente, ya que considerar un determinado lugar o jurisdicción por su relación más estrecha a la operación podría ser el parteaguas que vaya abriendo camino dentro de este campo, para tener mayor control de los tributos.

Todo lo anterior es de suma importancia ya que si bien no delimita una definición precisa de comercio electrónico, si señala características o determinadas figuras tecnológicas como el mensaje de datos, comprobantes fiscales digitales, circunstancias que dejan abierta toda posibilidad tecnológica de realizar actos de comercio. Si bien lo anterior es importante, también es alarmante el hecho de no definir o delimitar que se entiende por comercio electrónico ya que bien lo puede ser cualquier posibilidad efectuada mediante los medios tecnológicos y su dinamismo.

En este sentido es importante considerar si de lo particular se puede llegar a lo general, es decir, si la regulación y definición de medios electrónicos, como son mensaje de datos, firma electrónica avanzada, certificaciones²⁶ comprobantes fiscales digitales, puedan servir para dar una definición más aproximada de qué es comercio electrónico. Ya que definiciones como

²⁶ Artículos 89 a 113 del Código de Comercio vigente.

firmante, persona que confía e intermediario, se refieren a los sujetos que intervienen en un acto, donde la información enviada y recibida puede ser generada o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, dicha información llegara a un sistema de información que tiene la capacidad de generar, enviar, recibir, archivar o procesar un mensaje de datos.

Respecto al envío del mensaje de datos, este debe de contar con una firma electrónica avanzada, es decir, claves encriptados secretas, de cuyo uso y diligencia es responsabilidad del firmante; misma que contará con la certificación de instituciones autorizadas, personas morales privadas, notarios o corredores; por lo que hace a la recepción del mensaje de datos existen dos formas una que requiere el acuse de recibo del destinatario o persona que confía, o bien, la que a falta de solicitud de acuse se entienda con cualquier comunicación de aceptación entre las partes.

2.1.2 Código Fiscal de la Federación

El capítulo II De los Medios Electrónicos se enfoca en hacer una regulación de la firma electrónica avanzada²⁷, así como las características necesarias y requisitos para expedir y contar con certificaciones.

Además, los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, regulan el uso de comprobantes fiscales digitales, conocidos como CFDI, esta regulación se convierte en una de las formas de verificación y conocimiento por parte de la autoridad tributaria, respecto al comercio electrónico en tanto que el uso de ellos, permite conocer en un momento dado, es decir, hasta la declaración anual o parcial de los contribuyentes, las operaciones comerciales realizadas por los mismos, a través de los formatos XML, que contienen sellos digitales, RFC y demás requisitos de los CFDI, de tal forma que dan a conocer la emisión y recibo de comprobantes fiscales digitales.

Asimismo, es importante resaltar las declaraciones que los contribuyentes deben de proporcionar mensualmente a las autoridades fiscales a través de los medios y formatos electrónicos, esta obligación tiene fundamento en el artículo 32, fracción VIII, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que a la letra señala, que los obligados a este impuesto deberán

²⁷ Artículos 17-C al 17-J del Código Fiscal de la Federación vigente.

“Proporcionar mensualmente a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria, la información correspondiente sobre el pago, retención, acreditamiento y traslado del impuesto al valor agregado en las operaciones con sus proveedores, desglosando el valor de los actos o actividades por tasa a la cual trasladó o le fue trasladado el impuesto al valor agregado, incluyendo actividades por las que el contribuyente no está obligado al pago, dicha información se presentará, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda dicha información...”

Así también el artículo 19, fracción VIII, de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios, que a la letra señala:

Los contribuyentes de los bienes a que se refieren los incisos A), B), C), F), G), H), I) y J) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, obligados al pago del impuesto especial sobre producción y servicios a que se refiere la misma, deberán proporcionar al Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, en los meses de abril, julio, octubre y enero, del año que corresponda, la información sobre sus 50 principales clientes y proveedores del trimestre inmediato anterior al de su declaración, respecto de dichos bienes. Tratándose de contribuyentes que enajenen o importen vinos de mesa, deberán cumplir con esta obligación de manera semestral, en los meses de enero y julio de cada año.

Los contribuyentes que tengan uno o varios establecimientos ubicados en una entidad federativa diferente al de la matriz, deberán presentar la información a que se refiere el párrafo anterior por las operaciones que correspondan a dichos establecimientos para su consumo final.

Es decir, contribuyentes que se dedican a la enajenación o en su caso a la importación de bebidas con contenido alcohólico y cervezas, alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables, tabaco labrado, bebidas energizantes, concentrados, polvos y jarabes para preparar este tipo de bebidas, bebidas saborizadas ya sea que su presentación se encuentre en

concentrados polvos, jarabes, etc., combustibles fósiles como propano, butano, gasolina, entre otros, plaguicidas, y alimentos no básicos, deberán proporcionar trimestralmente, en los meses señalados en dicho artículo, la información de sus cincuenta principales clientes y proveedores, a excepción de los contribuyentes que se dediquen a la enajenación o importación de vino quienes lo harán semestralmente.

Sin olvidar que esta obligación se debe realizar por cada establecimiento que tenga el contribuyente. Con lo anterior es posible observar como del lado de la autoridad tributaria existe cierto control, verificación y conocimiento de las operaciones comerciales que realizan los contribuyentes, de forma que se conocen clientes y proveedores cada cierto tiempo, así como la información correspondiente sobre el pago, retención, acreditamiento y traslado del impuesto del valor agregado.

Otro aspecto importante, es el buzón tributario²⁸, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual: la autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido; los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.

Tal aspecto viene a ser una aportación importante en el avance de las tecnologías y como el uso e implementación de ellas puede ayudar a eficientar al aparato estatal y mejorar la comunicación con sus gobernados.

Siendo además importante, el control que de alguna forma tiene ahora el Sistema de Administración Tributaria con el uso de comprobantes fiscales digitales, CFDI, que permiten conocer las operaciones realizadas en el comercio electrónico, en este aspecto es necesario considerar nuevamente, las formas en que se puede realizar de comercio electrónico, *on line* y *off line*.

El primero se pueda desarrollar totalmente por medios digitales, desde el pedido, pago y entrega del bien o servicio, el pago será ese factor importante que permitirá tener conocimiento a la autoridad tributaria de las operaciones ya

²⁸ Artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación vigente.

sea de compra y venta o de prestación de servicios, pues la mayoría de los contribuyentes requieren de facturas electrónicas para ser declaradas en su momento, hecho que genera comprobantes fiscales electrónicos.

El segundo, es decir, *off line*, donde el bien o servicio será entregado de forma física o presencial del cliente, nuevamente el pago, será el factor que genere una factura electrónica y con ello un comprobante electrónico digital, donde la autoridad en el uso de sus facultades de comprobación podrá verificar las operaciones efectuadas y declaradas, ya que todo comprobante fiscal digital pasa a ser validado por el Sistema de Administración Tributaria donde adquiere un número de folio y un sello digital del SAT.

Por lo que hace a una regulación o definición específica de comercio electrónico, no lo hay, del mismo modo que el Código de Comercio, solo hay aspectos jurídicos en cuanto al uso de medios electrónicos, recepción, validación, etc., de los mismos.

Finalmente todo lo anterior pone a meditar que el avance tecnológico no pasa desapercibido para los diferentes ordenamientos que se ven afectados por las nuevas tecnologías, pero que al mismo tiempo manifiesta que hemos llegado un poco tarde con las reformas, modificaciones y adiciones, sin embargo, se puede observar como la tarea constante de legislar estando a la par de los avances tecnológicos no se ha detenido en ningún momento de tal forma que trae nuevos conceptos, plataformas o interfaces tecnológicas para mejorar la interacción entre la Administración tributaria y los gobernados.

2.2 DOCTRINA

Como ya se ha mencionado anteriormente el desafío que se presenta es tratar de definir en un concepto lo más ajustado posible qué es el comercio electrónico. La globalización, los medios tecnológicos, la digitalización, así la posibilidad de estar en cualquier parte del mundo por medio de internet, ponen a prueba a las regulaciones actuales respecto de estos cambios, ya que en muchas ocasiones se encontrará que son incompatibles las normas tributarias, mismas que se circunscriben a un ámbito geográfico, que chocan con el sin fin de fronteras donde se abre paso el comercio electrónico.

. El comercio electrónico no es un concepto nuevo, sino renovado, y que generalmente incluye la producción, publicidad, venta y distribución de productos por medios electrónicos basados en el procesamiento y transmisión de datos digitales.²⁹

La vaguedad que presenta el concepto permite que el comercio electrónico pueda ser definido desde ópticas más amplias o más restringidas, circunstancia que se complica cuando en ese modo de comerciar se ven involucradas cuestiones de propiedad intelectual, aspectos financieros, formas electrónicas de pago, defraudaciones y evasiones fiscales.

Desde una perspectiva más amplia, comerciar de manera electrónica, puede incluir transacciones mediante fax, teléfono, intercambio electrónicos de datos –EDI—e internet así se puede definir que “el comercio electrónico es aquel donde se utiliza para la comunicación y acuerdo entre las partes, el intercambio de datos, a través de medios electrónicos, electromagnéticos, ópticos, u otros de naturaleza análoga”³⁰

De la misma opinión es Rafael García, al definirlo como “el intercambio electrónico de datos e informaciones correspondientes a una transacción de carácter económico, no limitándose únicamente a las transacciones de internet, sino también abarca aquellas que utilizan medios como el fax, teléfono, televisión, sistemas de pago electrónicos u otros mecanismos similares”³¹

Para Ernesto Galindo “Es comercio electrónico en el que todos los momentos de la contratación, tanto el perfeccionamiento como la ejecución del contrato, se llevan a cabo con la utilización de medios electrónicos”, de tal forma que “cualquier acto de comercio que tenga el intercambio, la adquisición y el consumo de bienes y servicios a través de medios electrónicos, ópticos, o cualquier otra tecnología a cambio de un precio, se puede catalogar como comercio electrónico”.³²

²⁹ Cfr. Simón Hocsman, Heriberto, *op, cit.*, p.3.

³⁰ Simón Hocsman, Heriberto, *op, cit.*, p.5.

³¹ García del Poyo, Rafael, *Aspectos mercantiles y fiscales del e- business*, Madrid, 2001, p. 491 y ss.

³² Galindo Sifuentes, Ernesto, *Derecho mercantil, comerciantes comercio electrónico, contratos mercantiles y sociedad mercantil*, México, Porrúa, 2004, p.38-40.

Por el otro lado, desde una perspectiva más restringida esta definición se puede limitar únicamente a el comercio que se realiza mediante redes de internet abiertas o cerradas, donde las transacciones comerciales se realizan mediante redes informáticas, de tal modo, que se puede hablar de un sistema mundial, que utilizando este tipo de redes “internet” particularmente, permite la creación de un mercado electrónico, operado por computadoras y a distancia.

En el mismo sentido se pronuncia José Antonio Villa, al definirlo como “toda forma de comercio en la cual se utilizan las redes de los ordenadores, como medio de comunicación entre los diferentes agentes implicados”.³³

Como corolario, se puede advertir que existen dos formas para definir al comercio electrónico, de manera amplia, o bien, restringida, pero lo que ninguna de las dos posiciones debate, es la presencia imprescindible de medios electrónicos, que bien, pueden ser juzgados más o menos adelantados, pero que, indiscutiblemente se hace uso de estos medios de comunicación para la realización de un acto de comercio.

Como se vio anteriormente, el comercio electrónico puede ser directo o indirecto³⁴, lo que implica que la entrega del bien o servicio, sea de manera digital, o pueda ser de forma tradicional, pero todo el proceso de contratación y pago se hizo de forma electrónica.

2.3. JURISPRUDENCIA

Por lo que hace a este apartado, el campo jurídico aun no entra a definir o tratar de conceptualizar el comercio electrónico en sí, pues hay una ausencia de tesis aisladas o de jurisprudencias, tanto de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que den un concepto de comercio electrónico; las regulaciones y los campos de acción están entorno a regular y dar seguridad jurídica por medio de las firmas electrónicas avanzadas, y ya un poco más adelantado, los medios de contratación electrónica, pero dejando a un lado los principios tributarios

³³ Villa Sobrino, José Antonio, *Aspectos técnicos para el desarrollo del comercio electrónico*, Madrid, Marcial Pons, p.49.

³⁴ Supra Capitulo uno, Del comercio tradicional al comercio electrónico, 1.4 Tecnologías en el comercio, p. 17.

aplicables al mismo, así como el concepto en cual se debe tener al comercio electrónico.

2.4. ORDENAMIENTOS INTERNACIONALES

2.4.1. *Argentina*

El grupo de trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior dependiente del Ministerio de Economía de Argentina, ha definido al Comercio Electrónico como “El conjunto de transacciones comerciales y financieras realizadas por medios electrónicos”,³⁵ esto es el procesamiento y la transmisión electrónica de datos, incluyendo texto, sonido e imagen.

De tal forma que se puede observar la gran extensión del concepto y toda la gama de tecnología que puede servir para tal fin. En diferentes informes relacionados al tema, el mismo grupo de trabajo señala que el concepto de comercio electrónico no es nuevo, ya que puede ser definido de varias formas.

Este mismo grupo de trabajo incluye dentro el comercio electrónico, la publicidad, venta y distribución de productos por medio electrónicos basados en el procesamiento y transmisión de datos digitalizados, es decir, hace referencia únicamente a productos o servicios que pueden ser desmaterializados enviados por medios digitales.

Para este grupo de trabajo, es importante recalcar que este concepto no es nuevo y que ha estado presente a medida de que se desarrolla la tecnología, pues así lo ha demostrado el uso del teléfono para realizar compras, televisión y radio para publicidad, etc. De tal forma que lo que ocurre es únicamente la adecuación a nuevos medios tecnológicos; también es importante para este grupo de trabajo la distinción antes hecha entre comercio directo e indirecto —online y offline—y con ello el impacto que tiene en la sociedad y todos sus ámbitos, particularmente en seguridad jurídica y fiscalización.

³⁵ Primer informe del Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior, Buenos Aires, septiembre 1998, p.6.

2.4.2. Colombia

Para el caso de Colombia existe una ley que regula aspectos como el acceso y uso de los mensajes de datos, el comercio electrónico y las firmas digitales. La ley 527 publicada el 18 de agosto de 1999, en su artículo 2, inciso b, define al comercio electrónico de la siguiente manera:

“abarca todas las cuestiones suscitadas por toda relación de índole comercial, sea o no contractual, estructurada a partir de la utilización de uno o más mensajes de datos o de cualquier otro medio similar, Las relaciones de índole comercial comprenden, sin limitarse a ellas, las siguientes operaciones: toda operación comercial de suministro o intercambio de bienes o servicios; todo acuerdo de distribución; toda operación de representación o mandato comercial; todo tipo de operaciones financieras, bursátiles y de seguros; de construcción de obras; de consultoría; de ingeniería; de concesión de licencias; todo acuerdo de concesión o explotación de un servicio público; de empresa conjunta y otras formas de cooperación industrial o comercial; de transporte de mercancías o de pasajeros por vía aérea, marítima y férrea, o por carretera”³⁶

Es menester señalar la labor loable del Congreso de Colombia al procurar una ley que abarque diferentes ámbitos del comercio electrónico, lo que significa que procura centrar su regulación y hacerlo más fácil y claro,

Particularmente me agrada la definición, en primer término porque existe una labor de regulación de los nuevos acontecimientos tecnológicos, es decir, que no mantiene una posición neutral respecto de las nuevas formas de comercio, de tal forma que lo define.

Segundo, señala que puede ser por uno o más mensajes de datos, esto quiere decir que la realización de una transacción comercial electrónica se puede hacer en un solo mensaje de datos dándose por realizada, o bien, por varios, donde se puede deducir que existe una actividad de ofrecimiento, negociación y aceptación comercial.

Tercero porque señala actividades de índole comercial en donde expresamente indica intercambio, suministros, distribución, representación,

³⁶ Ley 527 de 1999, de 18 de Agosto de 1999, Bogotá, Colombia.

concesión, explotación de bienes y servicios, que pueden ser de índole industrial; así también no olvida a las actividades consultoría, que en esta era tecnológica pueden ser ofrecidas vía internet.

2.4.3. España

En el mismo sentido, en España, Candelario Macías sostiene que la concepción amplia del comercio electrónico abarca “el tratamiento electrónico de datos –incluidos textos, imágenes y video—y comprende un amplio abanico de actividades: no solo el intercambio de bienes y servicios entre empresas y consumidores, sino también de empresas entre si y de la Administración con empresas, y asimismo la transferencia electrónica de fondos, el pago electrónico de bienes y servicios y de tributos, la remisión de documentación, el marketing electrónico, la certificación de firmas electrónicas, etcétera”³⁷

Sin embargo algunos autores prefieren reservar el término solamente para las transacciones realizadas por medio de redes abiertas y cerradas. Así, Sarra define el comercio electrónico como “la parte del comercio que se desarrolla a través de redes mediante la relación entre la oferta o la demanda para la cual utilizan herramientas electrónicas y de telecomunicaciones con objeto de agilizar el proceso comercial por medio de la reducción de tiempos y costos”³⁸ en el mismo orden de ideas, Luz Clara lo define como “cualquier forma de transacción intercambio de información comercial, basada en la transmisión de datos sobre red de comunicación como Internet”³⁹

En cambio, para Candelario Macías el concepto reducido de comercio electrónico se refiere al “intercambio telemático de información entre personas que da lugar a una relación comercial, consistente en la entrega en la línea de bienes intangibles en un pedido electrónico de bienes tangibles. Este

³⁷ Candelario, Macías, El comercio electrónico, estudio particular de la directiva europea 31/2000 http://www.e.iure.com/tec/links/spain/doc/comercio%20Ex_Est_Part.doc, En Heriberto Hocsman, *op. cit.*, p.6.

³⁸ Sarra, Andrea, *Comercio electrónico y derecho, aspectos jurídicos de los negocios en internet*, España, Editorial Astrea, 2001, p.279.

³⁹ Luz, Clara, *Manual de derecho informático*, Argentina, Nova tesis Rosario, 2001, p. 132,

intercambio de datos o información puede ser multimedia o bien consistir en imagen, sonido, textos etc.”⁴⁰

2.4.4. Perú

En el Perú, Zumarrán considera que “el comercio electrónico no es solamente compra electrónica, es la producción, publicidad, venta y distribución de productos a través de las redes de comunicaciones incluyendo transacciones que pueden realizarse por medios más variados como el teléfono, el fax, la televisión, el EDI, la transferencia electrónica de datos e Internet”.⁴¹

También señala que Internet es aun un mundo sin reglas, y el comercio electrónico requiere de ciertos requisitos fundamentales para que funcione en internet. Por ejemplo: se necesitan reglas relacionadas con la propiedad para identificar los objetos del intercambio, un sistema de pago seguro, mecanismos de protección que permitan sancionar las transgresiones a dichas reglas.⁴²

Ahora bien, no se debe olvidar, que Internet es un importante canal de información y un medio por el cual se pueden realizar negocios jurídicos válidos, ya que la flexibilidad de este medio de comunicación permite el acceso de cualquier empresa, grande, pequeña, mediana, de reciente creación o empresas constituidas anteriormente, ya que el uso de la tecnología está al alcance de cualquiera de las mencionadas; existe flexibilidad y rapidez de cambio, la información expuesta puede ser modificada rápidamente y llegar a los clientes y compradores de la misma forma.

En esta revolución tecnológica así como en los cambios que sufre el comercio, no se debe de perder de vista, cuál es el papel del derecho, es decir, que existen problemas que requieren solución pronta desde el punto de vista legal, como son las cuestiones de protección de consumidores o usuarios al contratar o comerciar por esta vía, ya que la posibilidad de estar en cualquier

⁴⁰ Candelario, Macías, *op. cit.*, p.6..

⁴¹ Zumarrán, Sandro, La contratación electrónica, apartado comercio electrónico e internet <http://www.geocities.ws/vaneskahernandez/HWCT/FOROS/articulos/6.html>, Consultado diciembre de 2014.

⁴² Cfr. . Zumarrán, Sandro, *op. cit.*

parte del mundo hacen más probables las situaciones de vulnerabilidad de usuarios o consumidores, también existen problemas de protección de datos personales, ya sea sensibles o no; protección sobre la propiedad industrial, cuestiones relativas a tributación y con ello situaciones que puedan derivar en fraudes, con su consecuente sanción penal.

De tal forma que el mundo globalizado e informatizado conectado a cualquier parte del mundo plantea diversos escenarios para el mundo del derecho que también avanza hacia una uniformidad jurídica.

2.4.5. Ley modelo de la Comisión de Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional sobre Comercio Electrónico.

La Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional CNUDMI mediante resolución 51/162 de la Asamblea General del 16 de Diciembre de 1996 promulgo la denominada “Ley Modelo sobre Comercio Electrónico”. En la resolución aprobatoria la asamblea señala lo siguiente “Observando que un número creciente de transacciones comerciales internacionales por medio de intercambio electrónico de datos y por otros medios de comunicación conocidos habitualmente como comercio electrónico, en los que se usan métodos de comunicación y almacenamiento de información sustitutivos de los que utilizan papel... se recomienda que todos los Estados consideren de manera favorable, la ley modelo cuando promulguen y revisen sus leyes, habida cuenta de que la necesidad de que el derecho aplicable a los métodos de comunicación y almacenamiento de información sustitutivos de los que utilizan el papel sea uniforme”.⁴³

De la anterior transcripción se debe precisar que entiende por intercambio electrónico de datos EDI, de acuerdo con el artículo 2do, inciso b de la Ley Modelo, es “la transmisión electrónica de la información de una computadora a otra, estando estructurada la información conforme a alguna norma técnica convenida al efecto”.

Esta Ley tiene como ámbito de aplicación toda tipo de información en forma de mensaje de datos utilizada en el contexto de actividades comerciales,

⁴³ Ley Modelo del CNUDMI, sobre Comercio Electrónico, con la guía de incorporación para el derecho interno. Resolución 51/162 de la Asamblea General de 16 de diciembre de 1996, p.2.

de acuerdo al artículo 1ro de la Ley modelo. Ahora bien, el artículo 2do, inciso a define al mensaje de datos como “toda aquella información generada, enviada, recibida o archivada o comunicada por medios, electrónicos, ópticos o similares, como pudieran ser, entre otros el intercambio electrónico de datos EDI, el correo electrónico, el telegrama, el télex o el telefax.”

Hasta este punto se puede observar que no hay definición precisa sobre comercio electrónico⁴⁴, y solamente adopta una definición de “intercambio electrónico de datos” En contrapartida la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE estableció que el concepto de comercio electrónico hace referencia a transacciones comerciales efectuadas tanto personas naturales como por personas jurídicas, basadas en el procesamiento y transmisión digitalizada de información, incluyendo texto, sonidos e imágenes visuales, realizadas tanto mediante redes abiertas (internet) o sistemas cerrados (AOL o Minitel)⁴⁵

⁴⁴ Por otro lado, si bien es cierto que no existe una definición expresa de comercio electrónico por parte de la Ley Modelo, si existe una precisión que realiza la Asamblea General, en torno a la interpretación que debe dársele a la actividad comercial: “El término ‘comercial’ deberá ser interpretado ampliamente de forma que abarque las cuestiones suscitadas por toda relación de índole comercial, sea o no contractual. Las relaciones de índole comercial comprenden, sin limitarse a ellas, las operaciones siguientes: toda operación comercial de suministro o intercambio de bienes o servicios; todo acuerdo de distribución; toda operación de representación o mandato comercial; de factoraje (factoring); de arrendamiento de bienes de equipo con opción de compra (leasing); de construcción de obras; de consultoría; de ingeniería; de concesión de licencias; de inversión; de financiación; de banca; de seguros; todo acuerdo de concesión o explotación de un servicio público; de empresa conjunta y otras formas de cooperación industrial o comercial; de transporte de mercancías o de pasajeros por vía aérea, marítima y férrea, o por carretera”. si bien es cierto que no hay definición precisa de comercio electrónico, lo hay al menos de forma enunciativa las actividades comerciales, que bien, son una pauta o punto de partida para entender más el concepto de comercio electrónico.

⁴⁵ Ley Modelo del CNUDMI, sobre Comercio Electrónico, con la guía de incorporación para el derecho interno. Resolución 51/162 de la Asamblea General de 16 de diciembre de 1996.

2.5. CONSIDERACIONES FINALES

Derivado de todo lo anterior, es posible observar que existe un “sistema global” que, utilizando redes informáticas, particularmente el internet, permite la creación de un mercado electrónico, donde la distancia no es impedimento para la realización de actividades comerciales de todo tipo de productos, servicios, tecnologías y bienes; este sistema global incluye todas las operaciones necesarias para concretar operaciones de compra-venta, incluyendo negociación, información de referencia comercial, intercambio de documentos, acceso a la información de servicios de apoyo (aranceles, seguros, transportes, etc.), matching, entendiendo este concepto como la aceptación de una oferta, todo esto en condiciones de seguridad y confidencialidad.

En cuanto al alcance del término, abarca todo tipo de relaciones jurídicas, tanto aquellas que tienen lugar entre consumidores como las que se desarrollan entre consumidores y empresas, o empresas con la administración pública.

Hasta este punto resulta importante destacar el siguiente cuadro comparativo entre el comercio tradicional y el comercio electrónico, en aras de entender un poco más el concepto complejo que lo circunscribe.

Comercio tradicional	Comercio Electrónico
Se da solo entre empresas	Empresa-Consumidores Empresa-Empresa Empresa-Administración Pública Usuario-Usuario
Uso de circuitos cerrados o intranets	Es un mercado mundial abierto
Numero limitado de empresas usuarias.	Número ilimitado de participantes

Participantes conocidos	Participantes conocidos y desconocidos
Redes propias	Redes abiertas no protegidas
La seguridad forma parte del diseño de la red.	Requiere de autenticidad y claves de seguridad
El mercado es un círculo	La red es el mercado.

A manera de conclusión, el mercado del comercio electrónico se abre paso a través de toda la red de internet, permitiéndole estar en cualquier parte del mundo y efectuar alguna transacción o compra.

Si intentáramos enumerar todas las características de lo que la nueva tecnología nos trae, podríamos estar en un trabajo arduo y de constante movimiento, que siempre nos mantendría alertas y suspicaces hacia los problemas e incidencias en las que se puede encontrar determinado tema. Con todo esto, es menester destacar la importancia de los usos y costumbres, pues la confianza, la buena fe y el comportamiento entre las partes crean ciertas reglas que se tendrán en cuenta ante la ausencia de regulaciones legales, o bien, mientras éstas se desarrollan y se ajustan a la medida de lo acontecido.

Respecto a la Ley Modelo, ésta tiene un motivo de surgimiento; intenta buscar la mayor uniformidad jurídica posible, ya que es una forma de respuesta a la revolución tecnológica que amplía los horizontes hacia un ámbito mundial, pues como ya se ha mencionado el dinamismo de la tecnología y la sociedad requieren protección, guía y seguridad en ámbitos legales, más allá de una legislación, el derecho siempre ha buscado la protección jurídica de los intereses vitales de las personas, una armonización y cooperación entre gobierno y gobernados.

La Ley modelo sobre comercio electrónico tiene como principal objetivo ofrecer al legislador nacional un conjunto de reglas aceptables en el ámbito internacional, que le permitan eliminar algunos de los obstáculos jurídicos con miras a crear un marco legal más asequible que permitiera el desarrollo de las vías electrónicas de negociación, designadas como “comercio electrónico”, así también busca orientar a los usuarios sobre el uso de los medios electrónicos

de comunicación respecto de los aspectos jurídicos de su empleo, y encontrar las soluciones contractuales requeridas para superar ciertos obstáculos como la validez e incertidumbre acerca de la naturaleza jurídica de la información presentada en otra forma que no sea la de un documento tradicional sobre papel.

De todo lo observado en la loable labor de esta Ley Modelo se puede apreciar la preocupación del desarrollo económico de los países así como fomentar el comercio en cada uno de ellos, pues bien sabemos que es un motor importante para la eficacia y sano desarrollo de las sociedades, pero del mismo modo, el sano desarrollo también se ve reflejado en el los ingresos y egresos que un país destina en su progreso.

En conclusión el fin último de desarrollar un capítulo en torno a la definición del tema base del presente trabajo tiene como premisa, que no se puede definir algo sin antes haberlo vivido, sentido, experimentado, etc., en palabras de García Morente “una ciencia, una disciplina, un hacer humano cualquiera, recibe su concepto claro, su noción precisa, cuando el hombre ya ha dominado su hacer...”⁴⁶ Con lo anterior quiero expresar que es necesario haber entendido antes todo implicación y situación en torno al tema de estudio, para poder definirla, darle un sentido. y ser capaz de expresar las partes que la conforman.

2.6 CONCEPTO PROPIO DE COMERCIO ELECTRÓNICO

Antes de dar un concepto propio de comercio electrónico, se debe tener presente que esta forma de comerciar puede ser *off-line* o *on-line*, es decir, en el primer caso una operación puede ser realizada, procesada y pagada por medios electrónicos o digitales, pero el bien adquirido será tangible, pensemos por ejemplo, en la compra de libros, donde una plataforma o intermediario de venta mostrara las ofertas a un usuario que se encuentra en cualquier parte del mundo, este usuario comprará uno o varios artículos, hace el pedido, posteriormente el pago de acuerdo a las indicaciones dadas para este fin,

⁴⁶ García Morente, Manuel, *Lecciones preliminares de filosofía*, México, Editorial Época, 2013 p.1.

finalmente él o los artículos llegaran a la dirección del usuario de manera física, no importando si los mismos proceden de diferentes países entre sí.

Para el segundo caso, el envío de él o los bienes adquiridos llegaran de forma electrónica o digital a la computadora o dispositivo electrónico del usuario, es decir, de forma intangible, utilizando el ejemplo anterior, el libro o libros llegarán de forma digital, y para el caso de servicios, por ejemplo, una sesión de consultoría, será realizada mediante plataformas tecnológicas conectadas a redes abiertas que permitan la transmisión en vivo de los interesados en tiempo real.

Finalmente, comercio electrónico es toda actividad comercial o prestación de servicios con ánimo lucrativo, realizada por medios digitales, electrónicos, ópticos u otros de naturaleza análoga, que permiten la interacción de un oferente y un demandante, sin importan la ubicación geográfica donde se encuentren, con el fin de adquirir o contratar bienes o servicios cuya característica principal sea mediante la transmisión electrónica, es decir, utilizando la desmaterialización de bienes y servicios.

CAPÍTULO TRES REGULACIÓN FISCAL DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN MÉXICO.

El comercio electrónico genera nuevas formas de comerciar, que se caracterizan por la dificultad de identificar a los participantes de la transacción o en localizarlos. El mayor desafío que presenta la materia del comercio electrónico, es el choque entre la territorialidad propia y la multiplicidad de las situaciones jurídicas que se originan como consecuencia de este tipo de comercio.

Por lo cual es necesario desarrollar una legislación uniforme, que tenga en cuenta la problemática propia de los entornos digitales. Dada la naturaleza ya expuesta del comercio electrónico, se observa que tiene una amplia gama de situaciones jurídicas que de una u otra forma tienen contactos, como derechos de propiedad intelectual, conflictos de dominio y sin duda problemas tributarios. Esta situación puede generar conflictos de doble o más imposición, dificultando así el desarrollo del comercio electrónico.

“El principal conflicto se genera desde el punto de vista de tributario, para lo cual es necesario ubicar la situación jurídica tributaria en un sitio geográfico determinado, ya sea el lugar de residencia del contribuyente o el lugar de utilización del bien o servicio”⁴⁷ es importante destacar que para el comercio electrónico no es necesario un lugar físico, lo que trae como complicación para las autoridades tributarias determinar sus derechos de jurisdicción.

Es decir se tiene el hecho que encuadra como la capacidad contributiva de una persona, pero no queda claro que Estado tiene la jurisdicción para exigir contribuciones.

Los criterios de vinculación clásicos del derecho tributario, tales como residencia, fuente de ingresos, no parecen aplicables al comercio electrónico. Hay ciertos caracteres que generan dificultades al tratar de trasladarlos a las transacciones electrónicas, como la identificación precisa de las partes, la existencia de territorios con límites claros y de intermediarios que controlan y retienen los tributos, etc.

Así en el comercio electrónico se dan todos los supuestos inversos: las partes pueden no ser identificadas, no hay intermediarios, las cifras registradas

⁴⁷ Simón Hocsman, Heriberto, *op. cit.*, p. 51.

por la vía electrónica no son del todo precisas, los bienes pueden ser intangibles o no, todas estas situaciones en su conjunto pueden generar situaciones de doble imposición, ya que al no saber qué Estado tiene jurisdicción tributaria para cobrar impuestos, varios Estados pueden estar ejerciendo su potestad tributaria.

Antes de continuar más con el desarrollo del tema, es necesario comprender como se maneja dentro del derecho mexicano, la jurisdicción tributaria, es decir, cuáles son los elementos fundamentales de los que se vale para tener su *imperium* tributario, de tal forma que sea posible establecer las formas de cambio y transformación de conceptos para la mejor y adecuada recaudación tributaria del comercio electrónico.

3. TRATAMIENTO ACTUAL EN MÉXICO

El tema central del presente estudio está basado en el tratamiento fiscal del comercio electrónico, lo que viene a transformarse en “impuestos”, facultad que tiene el Estado de aplicarlos a sus gobernados, es decir, “potestad tributaria” del Estado, pero en protección a los contribuyentes estos impuestos deben de cumplir con una serie de principios, como el de estar establecidos en leyes.

Es importante no olvidar, que la función del tributo o contribución es para recaudar recursos financieros para el correcto funcionamiento del Estado, lo que en particular es alarmante, ya que si disminuye la recaudación el aparato estatal no podrá funcionar correctamente, ni mucho menos se hará si se imponen altos gravámenes o más impuestos.

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), el uso de la palabra contribución o contribuciones, está presente en varios artículos, más no así la definición del mismo; de acuerdo con los principios que rigen la materia fiscal y con la maestra Sonia Venegas Álvarez, “La contribución es aquella obligación legal de derecho público creada a través de una ley para el sostenimiento de gastos públicos federales, estatales y municipales, sustentada en la proporcionalidad y equidad”.⁴⁸

⁴⁸ Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho Fiscal*, México, Oxford, 2010, p. 4

Lo anterior es fundamentalmente importante tenerlo claro para el posterior desarrollo del tema, así como para ir entendiendo de forma clara el tratamiento fiscal que en México existe respecto de las contribuciones que afectan al comercio electrónico.

3.1. CARACTERÍSTICAS DE LAS CONTRIBUCIONES.

De manera breve se hará un análisis de las características, principios y fundamentos de las contribuciones, lo anterior en razón de considerarse importante para establecer las bases sobre las que se constituye un impuesto, para que posteriormente se pueda entender la aplicación de los mismos en los principales impuestos del derecho tributario mexicano, así como para comprender el cambio que la revolución tecnológica está haciendo en el contexto tributario.

3.1.1. *Obligación legal.*

La definición de Justiniano, “*Obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura*” La obligación es el vínculo jurídico que nos constriñe a pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad, será la base en la cual desarrollaremos la naturaleza de las contribuciones.

Es obligación que nos constriñe a pagar de acuerdo a las leyes de nuestra ciudad, esta última parte, es de suma importancia, ya que aquello que no está en ley no puede ser obligación, y las leyes tributarias establecen cuándo, cómo, quién y en qué casos los contribuyentes están obligados al pago del impuesto, reiterando así la importancia primordial del principio de legalidad.

3.1.2. *Obligación de derecho público.*

Es deber de contribuir es una obligación ya que nos constriñe al pago de impuestos, esta obligación toma su carácter público por dos características: la primera, se refiere a los sujetos intervinientes en esta vinculación, es decir,

sujeto pasivo o el obligado y la Administración pública; segunda, el carácter público intrínco de las contribuciones, es decir, que la determinación impositiva que hace un estado es con el fin del desarrollo público de su sociedad y gobernados, de tal forma que si realiza obra pública, como vías o carreteras, presta servicios, como educación, salud, será con el fin de proveerlo a todos sus gobernados.

3.1.3. Finalidad de gastos públicos.

La contribución es, de acuerdo con la fracc. IV del art. 31 de la CPEUM, el instrumento legal para contribuir al sostenimiento de gastos públicos federales, estatales y municipales. Con lo anterior también se debe tener presente, que pueden existir fines extra-fiscales del Estado que están destinados del mismo modo, a la mejora de sociedad, esto puede ser a través de incentivos en determinadas áreas económicas, como disposiciones en materia aduanal para regular el comercio exterior, la estabilidad de producción nacional, entre otros.

El gasto público comprende todas aquellas erogaciones destinadas tanto a la prestación de los servicios públicos, realización de obra pública como al desarrollo de la función pública del Estado

3.1.4. Proporcionalidad y equidad.

De acuerdo con el art. 31 constitucional, fracc IV, los mexicanos están obligados a contribuir al sostenimiento de gastos públicos de manera proporcional y equitativa que señalen las leyes. Lo que se traduce como la igualdad ante la ley de todos los sujetos obligados al pago de un mismo tributo, así como de la obligación de estos de contribuir de acuerdo a su capacidad contributiva.

La capacidad contributiva, es el principio tributario por el que la "imposición se adecua a la aptitud económica personal y familiar del sujeto, en virtud de gravar hechos económicos, indicativos de una riqueza cierta y actual,

que no resulta anulada por la imposición, de modo que produce un reparto socialmente justo en el pago de los gastos públicos.⁴⁹

3.2. PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

Estos principios son la base del derecho tributario y de la aplicación de los impuestos, conforman por decirlo de alguna manera el fundamento para la correcta imposición de contribuciones.

3.2.1. Anualidad presupuestaria

Anualmente, durante el periodo ordinario de sesiones, el Congreso de la Unión debe examinar, discutir y aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación, estableciendo previamente las contribuciones necesarias para cubrirlo, en esto consiste propiamente el principio de anualidad presupuestaria y su relación con las contribuciones⁵⁰

3.2.2 Legalidad

De conformidad con el artículo 31, fracc IV, de la CPEUM, no pueden existir gravámenes si antes no han sido establecidos en una ley en sentido formal y material, es decir, las contribuciones solo pueden ser establecidas mediante un acto de un órgano legislativo, en leyes que cumplan las características materiales de ser generales, abstractas, obligatorias y que para su formación se haya respetado el proceso de creación de leyes.

La ley regula la relación jurídica en todos sus elementos, desde la base gravable, la tasa que se va a aplicar, el periodo, las formas en que el tributo será determinado y recaudado, los sujetos obligados al pago, y las consecuencias de su incumplimiento.

⁴⁹ Cfr. Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, p. 64.

⁵⁰ *Ibidem* p. 40.

3.2.3. Capacidad contributiva

Se refiere a la aptitud del sujeto pasivo para pagar contribuciones “de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. ...De ahí que, para que un impuesto sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga menor proporción.”⁵¹

3.3 FUNDAMENTO DE LOS IMPUESTOS

El fundamento que constriñe a los contribuyente al pago de impuestos se encuentra establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el artículo 31, fracc. IV, que a la letra señala lo siguiente:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

En relación con el artículo 73 constitucional, frac. VII, el Congreso tiene la facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

Respecto a la recaudación de impuestos de cada entidad federativa, estos se circunscriben a su propio territorio, teniendo validez y eficacia únicamente dentro de su área geográfica, de acuerdo con la frac. I del artículo 121 constitucional, que establece que las leyes dictadas en cada Estado de la Federación sólo tendrán efecto en su propio territorio.

⁵¹ Tesis: Pleno, P./J. 10/2003, Semanario Judicial de la Federación, Época Novena, Tomo. XVII, mayo de 2003, p.144.

Del mismo modo para el Distrito federal de acuerdo a la frac. V, inciso b) de la base primera del artículo 122 de la CPEUM, siendo la Asamblea Legislativa la facultada para examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos y la ley de ingresos del Distrito federal.

Finalmente de acuerdo con el artículo 115, frac. IV; se dispone que los municipios administraran libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaciones establezcan a su favor, así como diversas percepciones que se establecen a su favor enunciadas en el citado artículo, pero dado que no es el tema del presente trabajo no se hará más profundización en el mismo.

3.4. DOBLE IMPOSICIÓN

Este un fenómeno que se caracteriza por imponer el cobro de impuestos más de una vez a los contribuyentes, ya que varios titulares de la potestad fiscal ejercen su derecho; este tema tiene relevancia jurídica en el tema tratado, debido a que el comercio se distribuye mundialmente y es con frecuencia blanco de más de una imposición, razón por la cual, se han establecido tratados y leyes modelo para evitar esta doble imposición.

Cabe citar los elementos que contiene la doble imposición:

- Incidencia de dos soberanías fiscales
- Identidad o similitud de contribuciones
- Identidad de sujeto gravado
- Identidad del periodo impositivo
- Acumulación de la carga tributaria⁵²

⁵² Cfr. Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, p.13.

3.5. CRITERIOS DE VINCULACIÓN ENTRE LOS HECHOS CAUSA DE LAS CONTRIBUCIONES

De acuerdo con lo ya analizado hasta aquí, la *potestad tributaria*, es la manifestación de la soberanía tributaria del Estado, que es inherente a su soberanía política, ambas soberanías se refieren o se delimitan en un territorio bien delimitado, es decir, el propio Estado, de tal forma que al ser el poder tributario consecuencia de la soberanía, es claro que su obligatoriedad se delimita a su área geográfica.

Lo anterior constriñe a los contribuyentes u obligados al pago de impuestos de un determinado Estado, a contribuir a su sostenimiento, constituyendo así el origen de la obligación jurídico-tributaria.

Los principales criterios por los que el particular ha de considerarse sujeto a la soberanía tributaria de un estado son los siguientes:

- Nacionalidad
- Residencia
- Hecho generador

3.5.1 Nacionalidad

Tal concepto se relaciona con la pertenencia a un Estado, por razón de nacimiento, o bien por algún acto jurídico que hace que el obligado adquiera esta calidad, como la naturalización.

3.5.2. Residencia

Se entiende como la morada, domicilio o asistencia habitual permanente u ordinaria que tiene alguna persona para cumplir con sus obligaciones,⁵³ concepto que vincula a un sujeto obligado al cumplimiento de obligaciones en un determinado territorio

⁵³ Tesis XVII, 1°7, Semanario Judicial de la Federación, Época Novena, Tomo XIV, diciembre de 2001 p.1714.

Para México la residencia se ha determinado de acuerdo con el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, que señala diversos supuestos para el caso de personas físicas, así como de personas morales.

Se considera residente a la persona física que establezca su casa habitación en territorio nacional, en caso de contar con casa habitación en el extranjero se considerara residente si el centro de sus intereses vitales se encuentra en México, para este efecto existen dos supuestos, el primero requiere que más del 50% de los ingresos totales en una año calendario de la persona física se obtengan en territorio nacional; en el segundo supuesto será cuando en el país tenga el centro principal de sus actividades profesionales.

Así también se considera que tienen residencia en territorio nacional a los funcionarios del Estado o trabajadores del mismo aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero..

Para el caso de personas morales, son residentes cuando hayan establecido la administración principal de sus negocios o la sede de dirección efectiva en México

3.5.3. Hecho generador

Por hecho generador se debe de entender al acto o actividad que permite a una persona física o moral obtener ingresos, mismos que son gravados por un determinado Estado de acuerdo a criterios de nacionalidad, residencia o fuente de ingresos.

En principio todo nacional de un determinado Estado se considera residentes, a partir de ese supuesto, e pueden presentar situaciones donde no necesariamente se tenga cierta nacionalidad para ser residente, como ya se ha visto en el apartado anterior.

A demás de la residencia el Código Fiscal de la Federación en el artículo 10 señala los supuestos de dominio fiscal, mismo que permite conocer a la autoridad tributaria cual es la procedencia de la fuente de ingresos de una persona fiscal o moral.

De tal forma que una persona física con actividades empresariales tiene su domicilio fiscal donde se encuentra el asiento principal de su negocio, o bien, si no realiza actividades empresariales, donde se encuentre el local para

el desempeño de sus actividades; en caso de no contar con un local, será su caso habitación sin perjuicio de tener que acreditar su domicilio fiscal de acuerdo al plazo establecido. Para las personas morales se considera domicilio fiscal en donde e establezca la administración principal del negocio.

3.6. TERRITORIALIDAD

El concepto de territorialidad refleja la noción de soberanía jurídica de un ordenamiento sobre un determinado espacio territorial, por tanto, las leyes tributarias se aplican solo en el territorio o espacio geográfico del poder público que les dio origen.

Cabe recordar lo que señala el art. 12 del Código Civil Federal que establece que “las leyes mexicanas rigen a todas las personas que se encuentran en la Republica, así como los actos y hechos ocurridos en su territorio o jurisdicción y aquellos que se sometan a dichas leyes, salvo cuando éstas prevean la aplicación de un derecho extranjero y salvo, además, lo previsto en los tratados y convenciones de que México sea parte” Es decir, que por regla general las leyes tributarias se aplican solo en el territorio competencial del poder público que da origen, en este caso México.

De acuerdo con el artículo 42 de la CPEUM, el territorio nacional comprende a las partes integrantes de la Federación, las islas incluyendo cayos y arrecifes de los mares adyacentes, las islas de Guadalupe, Revillagigedo, la plataforma continental así como los zócalos submarinos de islas, cayos y arrecifes, las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho Internacional, las aguas de mares interiores, el espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho Internacional.

Así también, el artículo 8 del Código Fiscal de la Federación señala que “Para 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 Exclusiva⁵⁴ situada fuera del mar territorial”

Existen 3 criterios para establecer el concepto de territorialidad de la ley tributaria, en sentido positivo y negativo; en sentido real o personal y en sentido material o formal.

- Sentido positivo: Las leyes tributarias se aplican en territorio nacional sin considerar la nacionalidad de los sujetos pasivos.
- Sentido negativo: Se entiende como la exclusión de la aplicabilidad de las leyes fiscales extranjeras.
- Sentido real: Las leyes tributarias serán aplicables en la medida que exista un elemento de vinculación con elementos objetivos, tales como la ubicación de una fuente de riqueza, un establecimiento permanente, etc.
- Sentido personal: Se da cuando existe un vínculo subjetivo entre el Estado que grava con el sujeto pasivos, como la nacionalidad, la residencia, la ciudadanía, etc.
- Sentido material: Cuando la norma tributaria se refiere a circunstancias tributarias con efectos internacionales que contengan un elemento o elementos de vinculación real o personal con el territorio.
- Sentido formal: Cuando existe la posibilidad de ejecutar la norma tributaria en forma imperativa.⁵⁵

A manera de conclusión de los anteriores criterios, la territorialidad se conforma de dos aspectos principales, formal y material, entendiendo al sentido formal como esa capacidad del Estado de hacer cumplir la Ley tributaria, así como de establecer tributos y su respectiva recaudación basados en los criterios reales o personales, es decir fuente de riquezas o bien, residencia o nacionalidad; en sentido material se entiende como la vigencia espacial, es

⁵⁴ De conformidad con el artículo 57 de la Convención de Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, la anchura de la zona económica exclusiva no se extenderá más allá de 200 millas náuticas contadas desde las líneas de base a partir de las cuales se mide la anchura del mar territorial.

⁵⁵ Cfr. Alberto Xavier, “Direito tributario Internacional do Brasil”, 5ª ed., Rio de Janeiro, Brasil, Forense, 2002, p. 21. En Venegas Álvarez, Sonia, *op., cit.*, p. 80

decir, geográfica del lugar donde se debe de cumplir con la obligación tributaria.

3.7 CÓDIGO DE COMERCIO

Al respecto sobre la regulación que hace el Código de Comercio⁵⁶, se puede señalar que se encuentra regulado de los artículos 89 al 114 del título II “De Comercio Electrónico”, que comprende los siguientes apartados: mensaje de datos, firmas electrónicas, de los prestadores de servicios de certificación; y reconocimiento de certificados y firmas electrónicas extranjeros.

3.8 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

En el Código Fiscal de la Federación la regulación se encuentra en el Título I Disposiciones generales, Capítulo II De los medios electrónicos. Como bien se puede observar indica medios electrónicos, más no así, comercio electrónico, por tanto, la regulación que hace este ordenamiento se limita a regular sobre la firma electrónica avanzada, la certificación, validez y vigencia de la misma.

Existen diversos artículos dentro del ordenamiento en comento que regulan cuestiones como el control de la contabilidad en medios electrónicos, comprobantes fiscales digitales en los numerales 28 y 29 respectivamente, tampoco se debe olvidar las facultades de comprobación de la autoridad tributaria, de tal forma que permite tener un control más efectivo y seguro de las operaciones realizadas por medio de mecanismos ópticos o electrónicos.

Lo anterior no significa que no sea plausible la labor efectuada en este campo, ya que el uso y la aceptación de medios digitales, pruebas y autenticación de documentos digitales, el uso de un buzón tributario para recibir notificaciones por parte de la autoridad fiscal; hablan de un avance en el derecho y la tecnología, dando a entender que no hay separación entre la realidad y revolución tecnológica y el derecho.

⁵⁶ Supra Capítulo 2 Marco jurídico conceptual del comercio electrónico, 2.1.1. Código de Comercio, p. 22.

Facilitando también de este modo la actividad jurídica y al mismo tiempo, modernizando a los Sistemas de Administración Tributaria, hechos que sin duda han constituido cambios y avance hacia la regulación de los impuestos en relación con el comercio electrónico, pues la tecnología también debe de estar del lado de las Administraciones Tributarias. Pero este camino este en constante evolución por lo que su desarrollo aun seguirá viéndose modificado o reformado de acuerdo a las necesidades sociales que así se requieran a la par del avance tecnológico.

3.9 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Revisando la Ley del impuesto sobre la Renta, se observa que no regula como tal al comercio electrónico, es decir que se puede apreciar aparentemente, dado que no existe regulación en torno al comercio electrónico que este ordenamiento se adecua con facilidad al cambio tecnológico, y que los impuestos se tributan de la manera que lo hace el comercio tradicional, sin cambio alguno o afectación.

Ya líneas arriba se enuncio varios de los mecanismos de los que hace uso la teoría tributaria para usar su poder de *imperium* al respecto, de acuerdo con el artículo 1ro de la Ley en comento, los criterios de vinculación se constriñen a la residencia, y al establecimiento permanente, o bien, de la fuente de riqueza en territorio nacional.

Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Por establecimiento permanente se debe entender como cualquier lugar de negocios donde se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios profesionales independientes, como sucursales, agencias, oficinas, fabricas minas, entre otros, de acuerdo con el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Mientras todo escenario este situado en territorio nacional, no surgirá problema alguno, es decir, si ambos sujetos, vendedor y comprador, se encuentran en el país, la tributación será del mismo modo que el comercio tradicional, y siempre que la venta o la operación ocurra de manera física.

El problema surgirá cuando el vendedor se encuentre en fuera de territorio nacional, no exista un establecimiento permanente, aun considerando una página web como establecimiento permanente esta únicamente sirva para la exhibición y no como auxiliar de la operación.

En este caso y demás hipótesis como los establecimientos en paraísos fiscales, las operaciones efectuadas *on line*, es decir, aquellas en que la transmisión de la operación se hace digitalmente, serán y son el problema a plantear y resolver. De lo contrario la recaudación disminuirá y los delitos fiscales aumentaran.

3.10 LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

De acuerdo con el artículo primero de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, están obligadas al pago de este impuesto las personas físicas o morales que en territorio nacional realicen las siguientes actividades:

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

Es necesario recordar que para el caso del comercio electrónico, se pueden encontrar dos hipótesis, un comercio electrónico *off line* o indirecto y otro *on line* o directo, de lo anterior se puede derivar en varias hipótesis; que el comparador o adquiriente se encuentre en territorio nacional y del mismo modo

los bienes que está adquiriendo, en tal caso tributará de acuerdo a la primera fracción del artículo 1ro; o bien, que los bienes se encuentren fuera del territorio nacional, por lo que se está bajo el supuesto de importación de la fracc IV, y; cuando el vendedor se encuentra en México pero el vendedor está en el extranjero, en tal caso será una exportación y está sujeto a una tasa de 0% de conformidad con el artículo 29 de la misma ley.

Como corolario de lo anterior el comercio *off-line* o indirecto no difiere del comercio tradicional, respecto a la entrega de un bien tangible, por ejemplo, una operación de compra-venta pudo ser efectuada por medios tecnológicos, procesada y pagada de la misma forma, pero existe la condición de que el envío-pedido se hará de forma física hasta llegar a la manos del consumidor.. Caso contrario ocurre en el comercio *on-line* o directo, aquí surge impacto la desmaterialización del bien para ser utilizado, procesado, y enviado de forma digital o electrónica, causando desde su concepción la problemática de calificación de bien o de prestación de servicios.

De acuerdo con Miguel de Jesús Alvarado, considerar como una prestación de servicios, mantendría la finalidad del impuesto, que es gravar el consumo donde este ocurra, y la recaudación del mismo, por lo cual se aceptarían dos condiciones, la primera que los servicios prestados por esta clase de comercio electrónico y que se destinen al consumo dentro de territorio nacional, serán gravados con el IVA correspondiente, sin importar su procedencia.

La segunda condición, que cuando estos servicios se destinen para consumo fuera del territorio nacional estén sujetos al IVA en su tasa de exportación del 0%.⁵⁷

3.11 PROBLEMAS TRIBUTARIOS EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

Las reglas aplicables a la jurisdicción tributaria se han fundamentado en conceptos que implican un lugar físico en un lugar geográfico determinado, por

⁵⁷ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, “Los tributos que gravan el comercio electrónico, el caso de México”, p. 86, en: Ríos Granados, Gabriela (coord), *La influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario, algunos casos comparados entre México y España*, México, UNAM, 2006.

ejemplo, “el lugar de suministro de bienes o servicios, o el lugar de residencia del contribuyente, o el lugar de utilización de un bien o servicio.”⁵⁸ Como se ha podido observar la presencia física de un establecimiento, o la debida identificación de las partes no es imprescindible para el desarrollo del comercio electrónico, lo que se desemboca en un grave problema respecto a la recaudación tributaria y a la jurisdicción que a cada Estado le corresponde.

Las dificultades surgen a raíz de la incompatibilidad entre las formas que operan el comercio electrónico y los principios clásicos aplicables al derecho tributario internacional⁵⁹. De tal forma que para internet como para diversas redes abiertas o cerradas son completamente indiferentes las fronteras, territorios y jurisdicciones tributarias.

“Los sistemas tradicionales de tributación internacional, se basan en tres aspectos fundamentales; el primero, la utilización de intermediarios o agentes de retención, especialmente en operaciones financieras, en el caso de operaciones realizadas por medio de internet los intermediarios son sustituidos por otros como diseñadores de páginas web, expertos en seguridad en internet, marketing en webs, etc.

En segundo lugar, la disponibilidad, fiabilidad seguridad de los registros contables o comerciales generados por el comercio, son materia de preocupación para las autoridades tributarias en general, en cuanto establecer si la tributación y las cifras registradas son las correctas, --hechos que por otro lado, lamentablemente pueden desembocar en más formas de evasión fiscal.--

En tercer lugar, muchas tasas de tributación son aplicadas sobre bienes físicos. La habilidad en el comercio electrónico para crear substitutos electrónicos, como por ejemplo libros electrónicos, genera problemas y nuevos retos para la cobranza de tributos.”⁶⁰

⁵⁸ Gildemeister Ruiz-Huidobro, Alfredo, *El derecho tributario del siglo XXI, problemática del comercio electrónico y los principios del derecho tributario internacional*, Themis, Lima, 1999, p. 10.

⁵⁹ Al respecto se debe entender a principios basados en la territorialidad o en criterios sujetos a la personalidad, es decir, al lugar de la fuente de riqueza o bien a la nacionalidad o residencia.

⁶⁰ Gildemeister Ruiz-Huidobro, Alfredo, *op. cit.*, p. 10-11.

3.11.1 Calificación de las rentas obtenidas

Uno de los principales problemas que se encuentran al ir analizando el tema, es llegar a un consenso sobre la calificación que se le dará a la renta obtenida por el comercio electrónico.

No se debe olvidar que uno de los principios que rigen al derecho tributario es la neutralidad, es decir, que no se debe de beneficiar ni afectar el comercio electrónico respecto del comercio tradicional, de la misma opinión es Juan Calvo, cuando señala que:

La calificación de las rentas obtenidas por las empresas virtuales se fundamenta en el principio de neutralidad, a la luz del cual la realización de una operación en la Red debe generar el mismo tipo de renta que si dicha operación se hiciese fuera de ella. Así, por ejemplo, la venta de artículos protegidos por *copyright* equivaldría a una renta generada por una compraventa en un entorno real; la cesión de un derecho limitado sobre un *copyright* (por ejemplo, el derecho a reproducir y distribuir un software en un área geográfica) originaría una renta susceptible de ser calificada como canon; y la transmisión de un *copyright* sin limitación alguna que supusiera la venta del referido derecho equivaldría a una renta calificada como incremento de patrimonio.⁶¹

Derivado de lo anterior se puede observar que la calificación de las rentas se puede encontrar en diversos escenarios, es decir, compra-venta para el caso de una enajenación de un bien digital, como por ejemplo libros electrónicos, canon para la cesión de un derecho limitado, por ejemplo la reproducción de cierta obra musical, o bien, o incremento de patrimonio que es la transmisión ilimitada de un bien.

Dicha calificación de las rentas sigue el principio de neutralidad con respecto al comercio tradicional del comercio electrónico, entendiéndose como

⁶¹ Calvo Vérguez, Juan, *Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico*. Instituto de Estudios Fiscales, España, 2001, p. 37.

no hacer un trato distinto en relación a las operaciones que se pueden realizar por medio del comercio electrónico.

La propuesta por la OCDE en el artículo 12.2 es considerarlo como “regalía o canon”, de tal manera que se entiende por tal concepto el siguiente:

El término “regalías”, en el sentido de este artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

A demás de afrontar o superar el reto de llegar a un concepto de cómo tratar la renta obtenida, hay que llevar el problema a que sea un consenso a nivel multilateral, lo anterior con el fin de seguir manteniendo en vigencia los convenios de doble tributación, así como procurar que con ello su modificación sea mínima y siempre sea flexible para ir adaptando el derecho a la realidad social imperante.

3.11.2 Dificultades en la localización de los sujetos y las actividades de comercio.

Otro de los problemas a enfrentar es la dificultad de localización de los sujetos o intervinientes de las operaciones o actividades de comercio, lo que implica la localización real y efectiva del lugar donde se está realizando la operación.

Cabe recordar que el anonimato que permite internet como el desarrollo de nuevas tecnologías, permiten a sus usuarios mantenerse en el anonimato, encriptar o camuflajear la ubicación mediante diversos sistemas de seguridad.

Téngase presente además que las páginas web que, *a priori*, constituyen los principales instrumentos susceptibles de ser utilizados para comerciar a través de Internet, se hallan asociadas a un nombre de dominio que representa la identificación virtual del origen de la información que se está leyendo; pero que no puede suponer que ese es el efectivo origen o sede de la operación. Junto con este tipo de conflictos, se encuentra la posibilidad de que un servidor web que se usa para concretar la operación, se encuentre en un lugar diferente

del usuario que ejecuta la operación, o bien que los diferentes pasos que se deban de realizar para cerrar una operación dirijan a diferentes servidores.

De lo anterior se puede observar que la soberanía fiscal o bien, la jurisdicción de los Estados en materia tributaria se encuentran en conflicto al momento de querer recaudar los impuestos que requieren para contribuir al gasto público.

La determinación del sujeto o bien del hecho imponible es el siguiente problema a considerar, así como la falta de medios fiables para individualizar al usuario, ciertas técnicas, como la utilización de la firma digital coadyuvan a la identificación de las partes.

De acuerdo con la doctrina tributaria, las transacciones internacionales sufren imposiciones fundadas en los siguientes criterios: fuente, residencia o nacionalidad, según se adopte un concepto económico, social o político. “Por tanto cada Estado, ejerce su poder tributario utilizando uno de estos tres criterios, sumando, también que los principios tributarios del derecho internacional se fundamentan en conceptos basados en la “presencia física” para los impuestos directos o criterios como el de “lugar de establecimiento” para los impuestos indirectos”⁶².

3.12 PROBLEMÁTICA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

La competencia tributaria es una atribución que es otorgada por mandato de una ley o una disposición de carácter general a una autoridad administrativa para que lleve a cabo una actuación o emita un acto o resolución en materia fiscal, es decir “consiste en la facultad de recaudar tributo, cuando se está en presencia del hecho generador que previa e hipotéticamente ha sido establecido en una ley fiscal”⁶³

Es muy conocida la palabra “fisco”, pero es necesario conocer un poco de su historia para entender el carácter que la representa hoy en día. La palabra fisco, proviene del latín *fiscus* que significa cesto, caja, dinero, lo que denota que era la palabra utilizada para denominar el objeto donde se

⁶² Gildemeister Ruiz-Huidobro, *op., cit.*, p. 12.

⁶³ Calvo Vérguez, Juan *op., cit.*, p.18.

depositaba el dinero del tributo que era cobrado a los sujetos obligados. La misma denominación se dio para el funcionario encargado de cobrar las contribuciones y guardarlas. Así surgió también el nombre y la dependencia de Estado encargada tanto de cobrar, como de administrar tributos.⁶⁴

Toda autoridad fiscal debe estar investida de las atribuciones siguientes:

- Facultad de comprobación: capacidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- Facultad de determinación: capacidad para liquidar el importe de los créditos fiscales y sus accesorios.
- Facultad económico-coactiva: capacidad para cobrar los créditos fiscales, incluso de manera forzosa⁶⁵

En México, en el ámbito federal, la encargada de desarrollar esta función es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; ejerce sus facultades por medio de un organismo desconcentrado denominado SAT, Servicio de Administración Tributaria, que se subdivide en diversas administraciones generales como aduanas, auditoría fiscal, recaudación, entre otras; para el cumplimiento eficaz de sus funciones.

La problemática que enfrenta el autoridad tributaria, es en suma todos los aspectos anteriores, desde la localización de la operación, la identificación de los sujetos y el tratamiento de la renta, pues como bien se ha mencionado en líneas anteriores, al ser la autoridad encargada de la recaudación de impuestos para la ejecución de los gastos públicos, ella es la más observada para mantener un control de las operaciones y rentas que son susceptibles de su jurisdicción.

Con todo lo anterior no se debe pasar por alto, que si bien la tecnología pone las cartas sobre la mesa, también la tecnología debe de ser el as que permita tener el control de las operaciones.

En este sentido es importante resaltar lo que establece el artículo 42, frac. IX del Código Fiscal de la Federación, que señala que las autoridades

⁶⁴ Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1994, p.67.

⁶⁵ Cfr. Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, p.19.

fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, han determinado las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para practicar revisiones electrónicas.

Hecho que sin duda establece la modernización y eficacia de la autoridad tributaria en el ejercicio de su competencia, poniendo de manifiesto que si bien la tecnología establece nuevas formas de comerciar, también está a favor de una adecuada administración tributaria de recursos.

Sin duda se está frente a un nuevo cambio de la realidad social y ante un nuevo mecanismo de comerciar, pero ello no implica que el derecho se quede atrás o se considere imposibilitado a regular en una era tecnológica, posiblemente los conceptos cambien, los modos de intercambiar y cooperar entre Estados sean aun más interrelacionados, pero de ningún modo, se puede considerar que el derecho es obsoleto para la tecnología, ya que sin una recaudación efectiva de recursos, todos los gobernados de cada Estado se verán afectados.

3.13 DELITOS ELECTRÓNICOS

Las redes abiertas, en especial internet, no solo ofrecen una gran cantidad de ventajas o beneficios a sus usuarios, sino que también pueden funcionar como instrumento de evasión, fraude a la ley, fomentando así la realización de transacciones que traten de esquivar el poder tributario del Estado.

La posibilidad de ocultar la verdadera identidad de las partes, la dificultad de localizar la ubicación de la operación realizada y la ausencia de un control efectivo sobre las transacciones electrónicas que se realicen por este medio, son algunas de las características del comercio electrónico que pueden ser utilizadas como medios de evasión.⁶⁶

⁶⁶ Cfr. Simón Hocsman, Heriberto, *op cit.*, p. 55.

Las claves radican, primero en determinar cuál es el Estado que posee jurisdicción fiscal para gravar la transacción, segundo, que mecanismos internacionales se deben crear para evitar la doble imposición así como la evasión fiscal.

Existen diferentes modos para realizar la evasión fiscal y fraudes por medio de las redes abiertas, que tienen bastante injerencia con el mercado territorialismo del Derecho Tributario. Una de las maneras más comunes de evadir obligaciones impositivas y lavar dinero, es mediante la utilización de la banca electrónica, donde se transfieren cantidades por debajo del límite señalado a declarar para posteriormente transferirlo todo a una cuenta en el extranjero.

Otro de los métodos es realizar la constitución de una sociedad en los denominados paraísos fiscales, o bien con la prestación de servicios financieros o con oportunidades de inversión.⁶⁷

Es preciso adelantar el paso del Derecho ante las nuevas realidades y todas las posibilidades que se puedan presentar, si bien es cierto que, el derecho es más lento que la realidad social, no significa que el derecho no puede ser una luz que ilumine el paso de la dinámica social.

También es necesario tener en mente, que así como uno de los principios del derecho tributario, es la flexibilidad, es decir, la facilidad de adaptarse a la nuevas realidades que se van presentado, la materia penal cuenta con este principio en sus regulaciones, ya que al analizar el Código Fiscal de la Federación la redacción actual para los delitos de contrabando o defraudación fiscal, se puede observar que es aplicable para delitos que se cometan por medio del comercio electrónico.

⁶⁷ *ibídem* p. 56.

CAPÍTULO CUATRO. PROPUESTAS PARA UNA REFORMA FISCAL EN MATERIA DE COMERCIO ELECTRÓNICO.

Como se ha podido observar a lo largo de los anteriores capítulos, los avances científicos y las nuevas formas de comunicación así como de comercialización, han marcado un nuevo reto a regulaciones fiscales, a las autoridades tributarias, a países y empresas, que en aras de mantener un sistema tributario sano se han visto de frente con nuevos desafíos y nuevas formas de tributación y regulación fiscal; ahora no es la excepción ya que quizá estemos de frente a uno de los mayores desafíos tecnológicos y tributarios.

Lo anterior es así debido a las facilidades y características propias de internet, la deslocalización de usuarios, anonimato, ocultamiento de transacciones efectuadas, y la posibilidad de encontrarse virtualmente en cualquier parte del mundo, hacen que como profesionales, estudiosos del derecho y como parte de una sociedad, nos detengamos a pensar a hacia dónde va el Derecho Fiscal en una nueva era de información tecnológica.

También es necesario hacer énfasis en la forma en que la tecnología es usada por la empresas, ya que aquellas con más presencia comercial y habilidad en el uso de las nuevas herramientas informáticas, harán uso de este tipo de comercio electrónico, que aquellas que apenas incursionan en este ámbito tecnológico, es así que el entorno del comercio electrónico ha evolucionado con su integración en la actividad principal de las empresas.

Sin embargo no se debe perder de vista que esta brecha de avance antes expuesto, siempre será presente, no únicamente por tener mayor presencia comercial, y por tanto mayor acceso a la tecnología, lo que permite que las empresas puedan ir a la vanguardia, sino por el costo de adquisición de los nuevos canales de comunicación y comercialización; además este es un proceso natural de crecimiento y desarrollo empresarial.

Las grandes empresas recurren más habitualmente al comercio electrónico para la publicidad de ventas de punto a punto, es decir, tener presencia en diferentes ubicaciones geográficas para la publicidad y, por consiguiente la venta de sus productos o servicios, la adquisición, solicitud, pago, venta e incluso entrega de productos digitales, entre otros, a la vez que

desarrollan estrategias integradas tanto internas como externas de comercio electrónico; mientras que la mayor parte de las pequeñas empresas restringen su actividad dentro del comercio electrónico a la publicidad para darse a conocer y al correo electrónico.

Con el cambio experimentado por Internet desde sus orígenes como medio de comunicación en red a su condición de medio a través del que se desarrollan actividades comerciales, surgieron tensiones entre aquellos que consideraban al ciberespacio como una nueva frontera comercial y quienes creían necesario que las autoridades fiscales establecieran un marco regulatorio para el comercio en la web, del mismo modo surgieron analistas que abogaban por convertir a internet en un área libre de impuestos para estimular así el desarrollo del comercio electrónico, eliminando con ello regulaciones impositivas en torno a este comercio.

Así también se estimaba que Internet ofrecía a los Estados una nueva fuente de recaudación y se planteó un impuesto sobre el impulso electrónico-informático, el denominado “*bit tax*”⁶⁸ como medio de incrementar dicha recaudación. Las administraciones también vieron en las tecnologías una oportunidad para mejorar su propio funcionamiento y aportar respuestas a las nuevos desafíos.

Entonces más allá de ver al ciberespacio como una barrera, un paraíso fiscal o un desafío irresoluble para la administración y control tributario, internet y las nuevas tecnologías también ofrecen oportunidades de crecimiento comercial, funcionamiento y desarrollo entre la administración y los contribuyentes.

4. MEDIDAS A CONSIDERAR.

La doctrina se ha dividido en dos opiniones fundamentales respecto a los problemas tributarios del comercio electrónico.

⁶⁸ El denominado “*Bit tax*” es un impuesto que pretendía gravar el número de datos “*bits*” enviados, utilizados y recibidos electrónicamente, como una alternativa de solución ante los cambios presentados con el comercio electrónico. Cfr. OCDE, *Tributación Fiscal y comercio electrónico, implantación del marco tributario de Ottawa, 2002*, <http://www.oecd.org/ctp/administration/2673607.pdf>, p. 11.

Por un lado están opiniones en torno a que no se está frente a nuevos problemas o desafíos, ya que solo se está tratando de la aplicación de los conceptos tradicionales de la fiscalidad a las nuevas tecnologías.

Es decir que solo se aplican categorías ya existentes, como el régimen de ventas a distancia, como régimen aplicable al comercio electrónico, como lo fue en su día las ventas por correo o como en su momento tuvieron auge las “tele-tiendas”, ya que tienen en común la complejidad que se deriva de la ausencia de la presencia física del vendedor en el país del comprador.

Otra opinión se decanta por la necesidad de revisar los conceptos fiscales tradicionales que se han basado hasta ahora en el movimiento físico de las personas y de las mercancías, conceptos como el establecimiento permanente, ya no son los más adecuados por no adaptarse a las nuevas formas de llevar a cabo las transacciones comerciales, debido a la dificultad en identificar y localizar a las partes intervinientes en las operaciones.⁶⁹

También están ambos extremos, por un lado considerar a internet como un espacio libre de impuestos que fomente el crecimiento de las transacciones y; por otro lado considerar la imposición de un nuevo impuesto, tal es el caso del *bit tax*.

4.1 BIT TAX, CREACIÓN DE UN NUEVO IMPUESTO

Es menester iniciar con la pregunta y su consecuente respuesta a ¿Qué es el *bit tax*? Esta nueva imposición tributaria surge en torno a mantener una recaudación adecuada, ya que como anteriormente se pudo observar los fines de una recaudación son proveer para el gasto público, lo que entonces se entiende, como un flujo adecuado de dinero que permita el sano desarrollo de la sociedad.

⁶⁹ Cfr. Oliver Cuello, Rafael, *Tributación del comercio electrónico*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1999, p. 25 y 26.

Debido a las bajas en recaudación provocada por fraudes fiscales mediante el comercio electrónico⁷⁰, se planteo la posibilidad de crear algún tipo de imposición, ahora bien, ya se tiene un por qué, también se responde a que es, ahora es pertinente concretar en qué consiste. De acuerdo a la cantidad de bits o datos recibidos y enviados por un usuario en internet, se pretendía establecer un cobro, ya sea por el uso, acceso o bien por el ancho de banda o descarga de programas informáticos.

De tal manera que el hecho imponible recae sobre el número de bits utilizados, enviados o recibidos, el sujeto sería el usuario de internet y los servidores de la web actuarían como retenedores del impuesto.⁷¹

4.1.1 ¿Es inconstitucional la propuesta del bit tax?

A primera vista la originalidad, por llamarlo de alguna manera, al establecer un nuevo impuesto de forma ingeniosa en relación a la cantidad de datos o información transmitida electrónicamente o por el tiempo de conexión a la red, resulta inconstitucional, ya que grava de acuerdo a la información o datos transmitidos y no a la operación realizada entre las partes, es decir, que en el caso que estuviera en función dicho impuesto, puede gravarse con el mismo impuesto un mensaje por e-mail entre amigos y una celebración de una contratación electrónica con un importante valor económico.

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público, de la Federación, como del Distrito Federal, o del estado y

⁷⁰ Es necesario hacer el comentario que precisa la urgencia de establecer un nuevo marco fiscal internacional, ya que "tales prácticas erosionan la integridad de nuestros sistemas tributarios, debilitan la capacidad de nuestros Gobiernos, reducen el crecimiento económico y menoscaban la confianza de los ciudadanos, que representan la inmensa mayoría de los contribuyentes..." Se plantea una solución con el Intercambio Automático de Información AEOI que genera una cooperación más estrecha entre las jurisdicciones de diferentes países. Para leer la nota completa: http://elpais.com/elpais/2014/11/12/opinion/1415802735_350556.html?rel=rosEP Consultado diciembre 2014.

⁷¹ Cfr. Oliver Cuello, *Tributación del...cit*, p.28.

municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes.

De lo anterior se entiende que estamos en obligación de contribuir a un gasto público, rubros que son encontrados año con año en un Presupuesto de Egresos, y que tal obligación debe estar en un ordenamiento de carácter legal, así también debe ser proporcional y equitativa, se entiende por proporcional que los contribuyentes deben de aportar al gasto público en función de la su capacidad contributiva; y por equitativa se entiende en relación a la igualdad ante la misma ley tributaria, es decir, que todos los sujetos pasivos deben de guardar una igualdad frente a la norma jurídica tributaria que se encuentran en la misma hipótesis normativa.

El principio de equidad no implica la necesidad de que los contribuyentes se encuentren en todo momento y ante cualquier circunstancia en condiciones de igualdad absoluta, es decir, se tratara a los sujetos pasivos de la misma forma siempre que se encuentren en la misma situación de hecho⁷².

Como se analizo en el capítulo anterior los principios son aspectos importantes para una sana y adecuada justicia, la materia tributaria no es la excepción, al respecto cabe señalar que aquel impuesto que va en contra de estos principios no puede ser constitucional.

Para entender mejor la inconstitucionalidad del *bit tax*, es necesario profundizar un poco más en el principio de proporcionalidad, de tal forma que

“...este radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. 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

⁷² Cfr. Tesis: Pleno P./J. 41/97, Semanario Judicial de la Federación, Época Novena, Tomo V, junio de 1997, p.43.

elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos...”⁷³

De la anterior Jurisprudencia se desprende que la proporcionalidad tributaria se relaciona con la capacidad contributiva, misma que va a reflejar o manifestar cierta riqueza del sujeto pasivo, que será tomada en cuenta por el legislador para establecer un impuesto, ahora bien, qué se debe entender por capacidad contributiva,⁷⁴ la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que:

“...el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida esta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad esta que el legislador atribuye

⁷³ Tesis: P./J. 10/2003, Semanario Judicial de la Federación, Época Novena, Pleno, Tomo XVII, mayo de 2003, p.144.

⁷⁴ En este sentido es preciso aclarar brevemente que se entiende por capacidad contributiva, y como se diferencia de capacidad económica. Para aclarar lo anterior, el maestro Revilla dice lo siguiente: la *capacidad contributiva* depende del hecho de que el contribuyente se ubique o no en la hipótesis normativa que prevé la ley, pues no será hasta el momento mismo en que se materialice la manifestación de riqueza que gravó el legislador, cuando se cause el impuesto; es decir, se trata de una ficción jurídica que se previó a efecto de que los gobernados contribuyan al gasto público; mientras que la *capacidad económica* surge más de la realidad, esto es, de una manifestación fáctica que le permite tener a la persona un ingreso, una utilidad o un rendimiento que pudo haber sido gravada o no. Es entonces que la capacidad económica es la expectativa que una persona económicamente activa puede generar, y la capacidad contributiva, en cambio, es la capacidad con la que el sujeto pasivo va a contribuir al gasto público de acuerdo a la hipótesis normativa. En: Revilla de la Torre, Jorge Luis, *La necesidad de implantar el concepto mínimo vital en la legislación tributaria mexicana*. México, SCJN, p. 4. http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/84/Becarios_084.pdf Consultado enero 2015.

al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación.”⁷⁵

Entonces la capacidad contributiva guarda una estrecha relación con el principio tributario de la proporcionalidad, donde uno no puede ser sin el otro, y de ambas jurisprudencias se desprende que la capacidad contributiva es una manifestación de riqueza, entendiéndose esta como el potencial del sujeto pasivo de ser capaz de contribuir o pagar un tributo establecido en la ley, para fines de gasto público, esta potencialidad se refleja en su capacidad de adquirir riqueza o ingresos, a los cuales les va a disminuir los gastos que requiere para la generación de tales ingresos.

Por otro lado el principio de equidad tributaria, que se entiende como un trato igualitario entre todos los sujetos, donde quienes tienen mayor potencial tributo de la misma manera, que aquellos con menor potencial.⁷⁶

El impuesto “*bit tax*” va a gravar en relación al número de datos o bits transmitidos y no de acuerdo a la riqueza que obtienen lo sujetos pasivos, pues como pudimos señalar en el ejemplo de líneas arriba, puede ser el mismo impuesto a un correo entre amigos que un contrato celebrado con una importante suma. Así también, se estaría en contra del principio de equidad, ya que no se estaría dando un trato equitativo a los diversos sujetos.

Finalmente sirve de apoyo a lo anterior la siguiente tesis jurisprudencial:

“Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la

⁷⁵ Tesis: XXXI/1996, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Época Novena, Tomo III, marzo de 1996, p. 437

⁷⁶ Cfr. Tesis: P./J. 10/2003, Semanario Judicial de la Federación, Época Novena, Pleno, Tomo XVII, mayo de 2003, p.144.

Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley..."⁷⁷

De tal forma que se puede concluir que la validez del impuesto requiere que este en ley, sea proporcional y equitativo, y destinado al gasto público, es decir, que la ausencia de uno o de todos, convierte al impuesto en inconstitucional, ya se analizó en líneas anteriores que un nuevo impuesto basado en la emisión y recepción de bits, no cumple con el principio de equidad y proporcionalidad tributaria, tratando de forma desigual e inequitativa a los contribuyentes.

4.2 CONSIDERAR A INTERNET COMO UN ESPACIO LIBRE DE IMPUESTOS

Con el cambio experimentado por Internet desde sus orígenes, como medio de comunicación en red a su condición de medio a través del que se desarrollan actividades comerciales, surgieron diferentes opiniones de autores, que por una parte consideraban al ciberespacio como una nueva frontera comercial que requería de regulación actualizada en el derecho tributario, y; por otro lado autores que optaban por un internet libre de gravámenes.

Las posibilidades que ofrece la tecnología para vender productos en circunstancias que antes hubieran requerido de la presencia física constituyeron un reto para la aplicación de los conceptos tributarios creados para un mundo físico y no virtual.

Derivado de ello, algunos analistas solicitaron que la web se convirtiera en un área libre de impuestos para promocionar así su desarrollo. Existiendo

⁷⁷ Tesis: P./J. /1995, Semanario Judicial de la Federación, Época Séptima, Pleno, volumen 91-96, primera parte, p.172.

así una corriente de opinión en pro de un acceso a internet sin trabas fiscales de ningún tipo; cayendo de alguna forma en una especie de paraíso fiscal.

Bajo esta perspectiva qué tan válido es que en razón de favorecer el crecimiento económico de una nueva tendencia comercial, o bien no tan nueva, se esté a favor de establecer paraísos fiscales; bien por otro lado, algunos profesionales opinan que establecer impuestos es un freno al avance y desarrollo económico que todo país necesita, pero y; qué ocurre con el principio del gasto público.

Es decir, que la recaudación de impuestos y contribuciones tiene un fin, que es el del gasto público, que se entiende como los ingresos que requiere el Estado para cubrir sus egresos, ya que son necesarios para su funcionamiento y desarrollo, y sin la adecuada recaudación, como lo es la no imposición de gravámenes en el comercio electrónico, el buen funcionamiento del mismo se vería afectado.

Ahora bien, atendiendo al principio de equidad tributaria, estaríamos tratando de manera injusta al comercio tradicional por el simple hecho de aun no hacer uso de esta nueva forma de comerciar.

Entonces que tan válido es tener una postura de un paraíso fiscal por el hecho de un nuevo tipo de comercio en aras de un supuesto desarrollo, que bien, en su momento pudo ser el caso de las formas de comerciar hoy en día conocidas; o bien, si el objetivo es el impulso y favorecimiento del crecimiento del comercio electrónico, por qué no podemos establecer la misma postura para un comercio tradicional que se ve amenazado por un comercio electrónico.

4.3 PROPUESTAS DE OTROS PAÍSES Y ORGANIZACIONES

Algunas organizaciones internacionales, comités consultivos establecidos por diferentes organizaciones, y los Gobiernos de algunos países han reaccionado ante los nuevos retos planteados a los sistemas impositivos por el comercio electrónico, buscando formas, ideas y principios de solución a este nuevo tipo de comercio.

Como es habitual, el Derecho siempre va por detrás de la realidad social, y el caso del comercio electrónico no representa una excepción.⁷⁸

Particularmente considero que el Derecho no va por detrás del desarrollo social, ya que afirmar esto es tanto como considerar que han pasado siglos de avance social y que el Derecho ha quedado por mucho superado, sino mas bien, el dinamismo de ambas es diferente, pero en ambos progresivo, ya que ambos son complemento.

Por lo tanto considero que el derecho va lo más cercano al avance de la sociedad, regulando de acuerdo a las necesidades del momento las situaciones que se presentan, y en la medida de sus posibilidades trata de prever y regular lo que como consecuencia lógica del presente puede suceder.

Hasta el momento muchos de los trabajos, reformas y documentos se encuentran en la fase de desarrollo, algunos más en cierta aplicación de principios, pero no más allá de la aportación de ideas generales o principios para ayudar a la solución de los problemas que giran en torno al comercio electrónico.

4.3.1 EEUU

Como es bien sabido, la mayor producción tecnológica y quien marca pautas en ámbitos de telecomunicaciones, es Estados Unidos, por lo que la política fiscal que establezca siempre será un punto distante de economías emergentes y que cuentan con poca producción tecnológica. A efectos informativos, el Departamento del Tesoro americano elaboró un documento en noviembre de 1996 sobre implicaciones fiscales del comercio electrónico.

Es un informe breve que puede dividirse en dos grandes partes, la primera es una descripción somera del fenómeno del comercio electrónico y de ciertas figuras o instituciones que tienen una relación con él como la descripción de la Red, de los problemas y mecanismos de seguridad y de los

⁷⁸ Cfr. Oliver cuello, *op. cit* p.29.

medios de pago; la segunda son reflexiones sobre los problemas de política tributaria y gestión tributaria que suscita el comercio electrónico.⁷⁹

En julio de 1997, el Presidente Clinton hizo público un informe conocido como “Informe Magaziner”. En él señala las líneas políticas generales que, a su juicio, deben seguirse en materia de comercio electrónico. Pero no hace precisión alguna sobre la fiscalidad, limitándose a proponer una mínima intervención pública.

A demás de lo anterior el Gobierno de Estados Unidos cuenta con Ley de moratoria de tributos en relación a impuestos directos sobre Internet *Internet Tax Freedom Act*, de 1998.⁸⁰ Esta moratoria tiene una vigencia de tres años y propugna el mantenimiento del statu quo con vistas a no perjudicar el desarrollo de esta potente herramienta comercial y a fraguar un acuerdo entre los Estados de la Unión, depositarios del poder tributario originario, a la hora de fijar los límites de la imposición indirecta en Internet.⁸¹

A raíz de esta Ley se ha constituido la ACEC --Comisión asesora en materia de comercio electrónico-- con participación de las empresas, la Administración Federal y, Gobernadores de Estados. La ACEC⁸² ha ido produciendo una serie, de informes, dichos informes no son en forma alguna una postura oficial de EEUU; entre las conclusiones a las que llega la ACEC, se destaca la solicitud de una nueva moratoria por un período de cinco años más.

⁷⁹ Cfr. Instituto de estudios Fiscales, *Panorama internacional del Comercio Electrónico*, España, IEF, p.94. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/Libros_blanco/cap4.pdf Consultado enero 2015.

⁸⁰ *Ídem*.

⁸¹. Cfr. Ley moratoria para mayor información ya que ha sido prorrogada en cuatro ocasiones, siendo la última reforma propuesta en 2013 pero con el objetivo de hacerla permanente “*Permanent Internet Tax Freedom Act*” en el Congreso 114° con la identificación H.R. 235. <https://www.congress.gov/114/bills/hr235/BILLS-114hr235ih.pdf> Consultado febrero 2015.

Así también es preciso señalar que “se estima que los estados pierden anualmente cerca de \$23 billones por no poder imponer impuesto sobre la venta en dichas transacciones cibernéticas” <http://sincomillas.com/es-constitucional-que-el-gobernador-de-algun-estado-y-puerto-rico-puedan-imponer-impuestos-sobre-la-venta-y-uso-a-las-compras-realizadas-por-internet/> Consultado febrero 2015.

⁸² Cfr. Página web para mayor información, <http://www.ecommercecommission.org>

De lo anterior es fácil entender que en cierta parte Estados Unidos se convierte en un paraíso fiscal atractivo en la medida que las moratorias se encuentran vigentes y no permiten el cobro de determinados impuestos.

4.3.1.1 Calificación de las operaciones.

El Documento del Tesoro de EEUU se centra únicamente en problemas de imposición directa, de acuerdo con el documento norteamericano, habría que distinguir, entre: 1) Las entregas de bienes inmateriales realizados de una sola vez o con un derecho de reproducción limitado. 2) Las entregas de bienes inmateriales con un derecho de reproducción ilimitado. 3) Las prestaciones de servicios.

En el primer y el último caso se recibe algo que, de algún modo, agota sus efectos en esa entrega, mientras que, en el caso de que el adquirente reciba un derecho de reproducción ilimitado o casi ilimitado, está realmente adquiriendo un derecho a reproducir este bien inmaterial o servicio. En este último caso se trataría de la cesión de un derecho de la propiedad intelectual que conlleva el necesario pago de un canon o regalía⁸³. Por contra, en los dos supuestos anteriores se estaría más cerca de una renta del tipo prestación de servicios por un profesional.

En definitiva, el texto del Tesoro propone que el tratamiento fiscal de los servicios *on line* se haga a la luz de lo determinado por la normativa de propiedad intelectual.⁸⁴ Y la entrega de licencias finitas o de reproducción limitada está más cerca de la entrega de un bien o de la enajenación de un derecho que de la explotación de un derecho.

⁸³ Se define canon o regalía al pago realizado por la adquisición de un derecho, que puede consistir en un bien intangible como la propiedad intelectual, industrial, derechos de imagen, derechos de autor, patentes, marcas, entre otros, de acuerdo al artículo 12.2 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio.

⁸⁴ Otra cosa de importancia, es la protección legal, por ejemplo, en caso de que el adquirente quisiera dedicarse a la reproducción masiva; esto es, dada la fácil capacidad de reproducción o de copiado de estos bienes o derechos, sólo la fórmula de cesión de un derecho sin facultad de reproducción otorga al vendedor acción en sentido jurídico contra el que reproduce ese bien; por el lado contrario, la cesión de derecho con reproducción ilimitada, merma este tipo de acciones, ya que como se ha señalado es más una venta.

4.3.1.2 Fundamentos de la Política Fiscal Norteamericana

En el mismo informe de 1996, el Tesoro norteamericano establece tres fundamentos básicos sobre los que se debería sustentar la política federal con el comercio electrónico.

En primer lugar el principio de neutralidad, de acuerdo con el cual las transacciones electrónicas que sean sustancialmente similares a aquellas que se llevan a cabo en las formas tradicionales comerciales deben de tributar de manera igualmente similar. Es decir el sistema fiscal no debe discriminar según una transacción comercial se haya realizado en forma tradicional o electrónica, de modo que no se creen incentivos al cambio de naturaleza de las transacciones o de la localización de quienes intervienen en la misma.

En segundo lugar se establece el principio de aplicación, en la medida de lo posible, de los actuales principios de fiscalidad internacional. En este sentido la sustitución de dichos principios por otros nuevos solo debe producirse en casos extremos.

Como consecuencia de este razonamiento se deriva que las nuevas medidas fiscales que se adopten deben de procurar utilizar reglas y métodos que resulten familiares y reconocibles para la comunidad internacional.

Y en tercer lugar, el Tesoro norteamericano también sugiere que el nuevo marco legislativo tributario del comercio electrónico que se establezca debe de ser lo suficientemente general y flexible para afrontar y presentar soluciones al futuro desarrollo tecnológico y a las nuevas formas de realizar negocios que puedan surgir.⁸⁵

Finalmente solo hay dos rutas de solución, la primera en términos tecnológicos, donde la presencia de sistemas de *software* son una herramienta transaccional con un nivel de capacidad y sofisticación capaz de lograr un registro global entre todas los Estados.

La otra solución es legal, que plantea la reconsideración de conceptos tributarios, particularmente el Establecimiento Permanente, circunstancia que no solo permite la actualización de nuestros conceptos legales presentes, sino

⁸⁵ Cfr. Oliver cuello, *Tributación del...cit*, p.30-31.

que prepara el camino para el cambio consistente en la llegada quizá de una nueva personalidad, la de la inteligencia artificial por medio de aplicaciones informáticas y sistemas tecnológicos.⁸⁶

4.3.2 Unión Europea

La Unión Europea es de la opinión que un impuesto alternativo como el *bit tax* no es apropiado, ya que de acuerdo con su contexto factico, el impuesto de mayor armonización dentro de su territorio es el IVA, ante todos estos cambios y revoluciones tecnológicas, se presenta un informe desarrollado por el Comité económico y Social de las Comunidades Europeas, al Consejo de Ministros y Parlamento Europeo en junio de 1998.

Este informe deja claro que el IVA es el impuesto que se “aplica a todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios destinadas al consumo dentro de la Unión Europea, independientemente del medio de comunicación o de la formula comercial utilizada para efectuar la transacción. En consecuencia, el sistema IVA comunitario debe proporcionar la seguridad jurídica, la simplicidad y la neutralidad necesarias para el pleno desarrollo del comercio electrónico.”⁸⁷

El comercio electrónico se ha regulado por medio de varias directivas, entre las que se destacan: 97/7/CE, 97/66/CE, y 31/2000/CE, relativas a: la protección de los consumidores en materia de contratos a distancia, protección de datos personales en el sector de las telecomunicaciones; y comercio electrónico respectivamente. Por otro lado también se cuenta con la directiva 22/2000 que tiene como mira la creación de un marco jurídico simple y coherente para el desarrollo del comercio electrónico, pero deja fuera cuestiones penales y fiscales.⁸⁸

Otras directivas proponen una calificación de rentas, es decir, una operación consistente en poner a disposición del destinatario un producto en

⁸⁶ Cfr. J. Craig, William, “E-commerce, where to go with taxation”, en Schulz, Andrea, *Legal aspects of an e-commerce transaction, International Conference in The Hague, 26th and 27th October 2004*, Munchen European Law Publishers, 2006, p.233.

⁸⁷ Oliver Cuello, *Tributación del... cit.*, p.34 y 35.

⁸⁸ Cfr. Simón Hocsman, Heriberto, *op., cit.*, p.63.

formato digital a través de una red electrónica, debe considerarse, a efectos del IVA en una prestación de servicios.⁸⁹

4.3.3 OCDE

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) publica en noviembre de 1997 un documento sobre la política en relación al comercio electrónico⁹⁰, en este informe se plantea la necesidad de analizar y readaptar los diferentes conceptos y criterios utilizados hasta ahora en materia de fiscalidad internacional.

Bajo este tenor de ideas, en noviembre de 1997, la OCDE organizó en Turku (Finlandia) una conferencia⁹¹ entre representantes de las administraciones y de las empresas bajo el lema “Eliminación de barreras al comercio electrónico mundial”.

En materia de impuestos, esto supone un entorno fiscal en el que se equilibren el desarrollo del comercio electrónico y la necesidad de garantizar la recaudación de la que depende gran parte del gasto público.

La Conferencia ministerial de la OCDE celebrada en Ottawa en 1998 “Un mundo sin fronteras: identificación del potencial del comercio electrónico”, que reunió a representantes de Estados integrantes y no integrantes de la OCDE y de la comunidad empresarial, profundizó en este sentido, tras un estudio y análisis sobre la situación fiscal provocada por el comercio electrónico, en una propuesta de aquellos criterios que deben de orientar las reformas fiscales mediante la adopción de un marco tributario, que comprende una serie de

⁸⁹ Con este ejemplo se puede observar con mayor detalle, la propuesta de la Comunidad Europea, por el uso del IVA como armonizador en materia de comercio electrónico, y como mecanismo que evite la erosión de sistemas fiscales, ya que el criterio de “lugar de consumo” es el que permitirá la recaudación de impuestos. Así también se garantiza la neutralidad fiscal, no solo entre comercio tradicional y electrónico, sino entre países de la comunidad europea y aquellos que no pertenecen a esta unión. Cfr. Simón Hocsman, Heriberto, *op., cit.*, p.63.

⁹⁰ Cfr. The emergence of electronic commerce. Overview of OECD's Work, November 1997. <http://www.oecd.org/sti/2751237.pdf> Consultado enero 2015.

⁹¹ Cfr. Electronic commerce: The challenges to tax authorities and taxpayers, Turku Finlandia, 18th November 1997. <http://www.oecd.org/tax/treaties/1923232.pdf> Consultado enero 2015.

principios generales sobre fiscalidad que deberían aplicarse al comercio electrónico.

Dichos criterios son conocidos como las *Condiciones Tributarias Marco* (CTM), la conclusión principal a la que se llegó fue que los principios tributarios que guían a los gobiernos en relación al comercio convencional, deberán también, servir de guía para el comercio electrónico.

Lo anterior en aras de mantener una equidad de trato y evitar la no discriminación con respecto al comercio tradicional o convencional y el comercio electrónico, es por ello que el principal principio es la neutralidad, ya que particularmente considero que es el primero que se debe tener en cuenta al momento de establecer reformas, al fomentar el comercio, y al considerar los costos de acceso para los nuevos cambios tecnológicos.

Las CTM para el comercio por medios electrónicos, incluye cuatro áreas en especial:

- a) Reglas de tributación Internacional
- b) Tributos que gravan al consumo
- c) Administración Tributaria; y
- d) Servicio al contribuyente

Los principios que resultaron siendo la guía fundamental de toda reforma fiscal en materia de comercio electrónico con los siguientes⁹²:

Neutralidad

La fiscalidad debería aspirar a asegurar la neutralidad y la equidad entre las diferentes formas de comercio electrónico y entre este y el comercio convencional. Las decisiones empresariales deberían estar motivadas por consideraciones económicas y no fiscales.

Eficiencia

Los costes derivados del cumplimiento de las obligaciones fiscales para los contribuyentes, así como el coste de gestión para la administración tributaria deberían ser los mínimos posibles.

Claridad y simplicidad

⁹² OCDE, *Tributación Fiscal y comercio electrónico, implantación del marco tributario de Ottawa*, 2002, p.3. <http://www.oecd.org/ctp/administration/2673607.pdf> Consultado enero 2015.

La normativa fiscal debería ser de fácil comprensión y sencilla aplicación, de manera que los contribuyentes puedan conocer por anticipado las consecuencias fiscales de una operación y, en particular, cuándo, dónde y cómo se declara el impuesto.

Equidad y eficacia

La imposición debería dar como resultado el importe correcto de impuesto debido y en el momento oportuno. Para ello, es preciso reducir al máximo las posibilidades de fraude y de evasión fiscal, velando para que las medidas adoptadas en tal sentido sean proporcionales a los riesgos expuestos.

Flexibilidad

Los sistemas impositivos deben ser flexibles y dinámicos de manera que puedan adaptarse automáticamente al ritmo de la evolución tecnológica y de las operaciones económicas.

Es decir, que los principios de neutralidad, eficiencia, claridad y simplicidad, equidad y eficacia, y flexibilidad, son el marco que toda reforma en materia fiscal debe observar, procurando principalmente que haya neutralidad y equidad, ya que no se debe privilegiar a un tipo de comercio, aun cuando la justificación sea el avance y desarrollo del mismo, de tal forma que haya justicia tributaria entre el comercio convencional y el comercio electrónico.

Algunas conclusiones a las que llega el comité de asuntos fiscales de la OCDE, en relación a estos informes, principios y condiciones marco tributaras son, que la aplicación de convenios y reglas de derecho internacional siguen aplicándose, dado el caso concreto o particular sufrirán adaptaciones; en relación al impuesto al consumo, el criterio que se adopta es que la tributación se realiza donde el consumo sea efectuado, así también el suministro de productos o bienes digitalizados no debe ser considerado como suministro de bienes. En cuanto al área de Administración Tributaria, esta no deberá de ser injusta y tratara con los mismos estándares y requisitos que al comercio tradicional.

Así mismo el trabajo del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE deja para futuras reuniones los temas en relación a la posibilidad de que un sitio de internet o un proveedor de servicios puedan constituir un establecimiento permanente con el fin de obtener una jurisdicción tributaria en un Estado; así también en llegar a un conceso en lo que se entiende como “lugar de consumo servicios propiedad intangible”; entre otros.

4.3.4 Países en América Latina

Después de lo ya abordado líneas arriba, el panorama para países de América Latina como puede ser el caso de otros países, no es distinto, pues, se considera que en la visión en el momento de establecer una soberanía fiscal, jamás se planteó las revoluciones tecnológicas, y como ellas iban ir afectando su jurisdicción.

Al respecto, esto no es malo, solo son muestra del proceso natural por el que pasa, la sociedad y la tecnológica conforme a los avances y desarrollos, tanto tecnológicos como ideológicos.

Ahora bien, se va a analizar brevemente la postura de dos países en América Latina, ya que presentan algún punto interesante dentro de sus legislaciones.

4.3.4.1 Perú

Para Perú, como en muchos países de América Latina, la situación no es diferente, ya que la gran mayoría de legislaciones han sido tomadas por sorpresa, ya que los sistemas tributarios están basados en conceptos de territorialidad, es decir, la existencia de una residencia física, o un establecimiento permanente como la fuente de ingresos, ahora con el comercio electrónico, la forma de transaccional cambia, ya que las características propias de internet como la deslocalización de usuarios, permite que las transacciones se realicen en el ciber-espacio, lo que implica que puede estar en cualquier parte del mundo.

Perú ha hecho frente a esta situación mediante un criterio de Domiciliación, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas físicas, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora. Mediante Decreto Supremo No. 54-99 EF⁹³, Impuesto sobre la Renta, en el artículo 6, señala que están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes bajo un criterio de domiciliación, de acuerdo a la misma ley, como lo son las constituciones de personas jurídicas, las personas con residencia en Perú, o que hayan permanecido más de 183

⁹³ De la Vega Renfigo, Beatriz, *El comercio electrónico y la tributación*, Perú, 2008, Revista 46, p.80-81 http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev46_BDLVR.pdf Consultado febrero 2015.

días en el país, las personas que desempeñen cargos de representación oficial, entre otros.

En diciembre de 2003 mediante el Decreto Legislativo No. 945 estableció el concepto de servicio digital, a fin de permitir el gravamen de esta realidad. Y mediante el Decreto Legislativo No. 970 de 2007 se amplió este concepto para incorporarlo en la obtención de rentas bajo el criterio de fuente. El reglamento de la Ley del Impuesto sobre la renta, define al servicio digital como: todo servicio que se pone a disposición del usuario a través del internet mediante accesos en línea y que se caracteriza por ser esencialmente automático.⁹⁴

De tal forma que se puede observar que el desarrollo del comercio electrónico y el avance desmesurado de la comercialización por medio de internet, han cambiado en Perú, los criterios de captación de recursos, y lo van inclinando hacia un concepto de consumo, dejando en segundo término el criterio de ubicación o residencia.

4.3.4.2 Argentina

En Argentina, el acceso a internet, está protegido constitucionalmente, y se considera comprendido dentro de la garantía constitucional que ampara la libertad de expresión, correspondiéndole en tal sentido las mismas consideraciones que a los demás medios de comunicación social. Lo anterior bajo el amparo del decreto 1297/97. En la misma línea los decretos 1293/98 y 1335/99 declaran de interés nacional “Internet en Argentina” y “Una dirección de correo electrónica para cada argentino”.

El aspecto relevante en cuanto a comercio electrónico se refiere, son los grupos de trabajo que se constituyen en razón de la revolución tecnológica, los cuales mediante diversas resoluciones tratan de dar solución a esta nueva era de comercio⁹⁵.

⁹⁴ *Ibidem* p.82

⁹⁵ Cfr. Res 412/99 Del Ministerio de Economía y Obras de Servicios Públicos, y Res. 43/00 del Grupo de Mercado Común. Centro de Documentación e Información: <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/verVinculos.do?jsessionid=A752BE49B0E9BBFA25ADC5C7C19FA7FE?modo=2&id=380> Consultado febrero 2015.

El tratamiento fiscal efectuado hasta ahora no presenta cambios radicales, toda vez que sigue trabajando en función de criterios territoriales, pero siempre en la búsqueda de soluciones acordes a la nueva era tecnológica, pues el comercio electrónico las ventas y los usuarios en internet siguen en aumento.

Así lo demuestra una nota publicada por la Cámara Argentina de Comercio Electrónico, donde señala que el comercio, en este ámbito, creció un 48.5% y aumentaron a 12 millones los argentinos que compran por internet, respecto de 2012, según los resultados del estudio, el comercio electrónico ha alcanzado en 2013 ventas por 24.800 millones de pesos, excluyendo IVA, 23.000 millones bajo la modalidad empresa a consumidor y 1.800 millones en operaciones entre consumidores⁹⁶

4.4 ¿QUÉ OCURRE EN EL CASO DE MÉXICO?

México no ha sido la excepción en aspectos electrónicos, comerciales y de globalización, pues bien, en aras de ser parte de un mercado mundial y dar paso a la globalización, ha puesto en marcha diversos mecanismos que favorecen, promueven y protegen ciertos entornos, ya sea económicos, políticos o comerciales, pues ante toda esta ola y revolución tecnológica no se debe perder de vista que nuestro país es parte de numerosas organizaciones mundiales, que se mantienen en una labor constante para proveer a los diferentes países guías, recomendaciones, leyes modelos, y todo material necesario para mantenerse a la vanguardia y que al mismo tiempo sea un entorno seguro. Como ya se ha podido analizar, el reto es grande, y es constante.

Pareciera que hace ya varios años el Internet y el uso de las redes telemáticas dentro la dinámica de los mercados han transformado radicalmente la interacción en los procesos de negocios, especialmente en aquellas empresas que dirigen su actividad hacia el entorno comercial internacional, esto es una verdad a medias que si bien es cierto que el proceso de

⁹⁶ Cfr. Cámara Argentina de Comercio electrónico <http://www.cace.org.ar/novedades/el-comercio-electronico-crecio-un-485-en-argentina-y-ya-son-mas-de-12-millones-los-argentinos-que-compran-por-internet/> Consultado febrero 2015.

transacciones ya no es como lo conocíamos, tampoco se puede asegurar, que el proceso quedo superado y no hay nada que observar, pues, la labor de la sociedad y toda materia, en especial la jurídica debe estar antes, o por lo menos, a la par de todo proceso de cambio, y el comercio electrónico, no puede pasar desapercibido.

Con lo ya analizado hasta el momento, se puede ver con claridad la experiencia que ha recorrido México y sus legislaciones desde el año 2000 hasta nuestros días, brevemente el proceso de cambios se ha observado en las leyes mercantiles, civiles, fiscales, de protección al consumidor⁹⁷ donde la protección la extiende a los usuarios de medios electrónicos, establecimiento de códigos de ética y el oportuno conocimiento de términos y condiciones, cuotas, etc.; Normas Oficial Mexicana⁹⁸ que establece la conservación del contenido de los mensajes de datos.

Ahora bien, los diversos medios electrónicos generan un mayor contacto entre personas, empresas, instituciones gubernamentales, y; entre estas, “lo cual ha dado lugar a múltiples relaciones que se rigen por el mundo del derecho, a partir del momento en que se crean obligaciones –en el sentido de vínculo jurídico- o se desarrollan relaciones contractuales entre una, dos o más partes.”⁹⁹

Las transacciones electrónicas que en su mayoría se realizan hoy en día mediante el uso de Internet se han generalizado a nivel mundial y ha originado diversos trabajos de organismos internacionales, como ya se analizó líneas arriba (OCDE, UNCITRAL, OPMI, etc.). Estos lineamientos han servido de modelo a múltiples países que hoy en día han incorporado o se encuentran en proceso de incorporación del los diversos documentos o recomendaciones descritas.

En nuestro país, la incorporación a la legislación fue resultado de un proceso particular, con características propias, producto del trabajo conjunto de

⁹⁷ Cfr. Reforma en el artículo 1ro, capítulo VIII bis, artículo 128 de la Ley Federal de Protección al Consumidor,

⁹⁸ Cfr. Norma Oficial Mexicana NOM-151-SCFI-2002

⁹⁹ Barrios Garrido, Gabriela, *Globalización y normatividad del comercio electrónico en México, importancia de la seguridad de las transacciones electrónicas*, p.1. <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Congreso/pdf/105.pdf> Consulta enero 2014.

diversas instituciones, empresas y legisladores, interesados en brindar seguridad jurídica a las transacciones realizadas por medios electrónicos y tomando como base la legislación existente.

En octubre y noviembre de 1999, la Comisión de Comercio de la Cámara de Diputados organizó dos foros de consulta especializada sobre el tema de contratación comercial por medios electrónicos, en los que se concluyó que deberían adoptarse los principios de la Ley Modelo de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (UNCITRAL); así como las diversas reformas adoptadas en el año 2000.¹⁰⁰

Por otro lado, las ya conocidas características especiales del comercio electrónico, ponen de relieve consideraciones como soberanía fiscal y jurisdicción tributaria, identificación de sujetos, operadores o bien intermediarios que puedan ser de ayuda al control efectivo de las transacciones del comercio electrónico, calificación de rentas y por supuesto el desafío para la administración tributaria, ya que esta última es la más observada o bien en quien recae la responsabilidad de una efectiva recaudación, y quien se ve de frente con todos estos desafíos.

4.4.1 Consideraciones en torno a gravar rentas obtenidas

Los problemas que mayormente se presentan tiene una incidencia relevante en el comercio *on line*, y sobre todo al momento de calificar el tipo de renta, que obligan a efectuar una considerable labor interpretativa y de calificación cuando se habla de los suministros en línea.

Esto es así porque es en este campo donde las tecnologías de la información han originado la posibilidad: de transportar las mercancías, es decir, de transmitir los bienes o servicios directamente desde el proveedor al adquirente, gracias a la posibilidad de digitalizar determinados productos o servicios.

En cambio, en la contratación electrónica *off line*, en la que no se da tal circunstancia (suministros fuera de línea), las soluciones tributarias resultan menos complicadas de aplicar, sin necesidad de efectuar complejas

¹⁰⁰ Cfr. Barrios Garrido, Gabriela, *op. cit.*, p.3.

operaciones de calificación. Se puede concluir que, es nula la incidencia de la utilización de la vía telemática, desde el punto de vista del ámbito objetivo de la contratación electrónica

“Derivado de las anteriores precisiones, las condiciones de adquisición del producto digitalizado pueden consistir en la adquisición de un derecho de explotación de la propiedad intelectual del producto (que, a efectos fiscales, se denomina «cesión de uso»), o bien en la adquisición de un simple derecho de uso (que supone una compraventa de productos en soporte electrónico).”¹⁰¹

El concepto de canon siempre va referido a la transmisión parcial de derechos de autor (el autor conserva la propiedad del derecho y cede parte de éste), puesto que la transmisión plena de éstos se califica como beneficio empresarial.

De tal modo que es preciso hacer un análisis en cada caso concreto al momento de la calificación de la renta, lo anterior en aras de mantener lo ya pactado por nuestro país con organizaciones internacionales, como la OCDE y el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio.

4.4.2 Gravar operaciones obtenidas

Nuestro país al momento de adoptar las reformas del 2000, se apego a los criterios orientadores de las diversas organizaciones internacionales, que en su mayoría comprenden adaptar los impuestos existentes en cada legislación para el comercio tradicional al comercio electrónico, de tal forma que se respeten principios como neutralidad, flexibilidad, no discriminación al trato impositivo entre comercio tradicional y comercio electrónico, entre otros.

Ahora bien, si se aplican los mismos impuestos que el comercio tradicional, conviene dejar claro que el comercio electrónico, queda sujeto principalmente al impuesto sobre la renta ISR, tanto para personas físicas como para personas morales, y al impuesto al valor agregado IVA. Siendo que estos tributos es donde se presentan la mayor cantidad de problemas, y además de ser de los principales que aportan en la recaudación del país

¹⁰¹ Oliver Cuello, Rafael, *Fiscalidad Internacional y comercio electrónico*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2006, p.4.

4.4.2.1. Imposición Directa

La Ley del Impuesto sobre la renta no contiene la palabra “comercio electrónico”, ya que se puede dar por entendido, que de acuerdo con el artículo 1ro de dicha ley quedan comprendidas todas las actividades que se puedan ver relacionadas con este tipo de comercio.

Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Conforme a la primera fracción, el primer criterio de tributación de todos los ingresos que obtengan las personas físicas o morales es la “residencia”. De esta forma, los residentes en México están sometidos al impuesto sobre la renta por toda la renta mundial, es decir, no importa si es obtenida en el país o en el extranjero, ya que está sujeto al pago del impuesto por el hecho de ser residente en el país.

La segunda fracción grava a los residentes en el extranjero respecto de sus ingresos obtenidos a través de un “establecimiento permanente”, siendo este cualquier lugar de negocios donde se desarrollen total o parcialmente las actividades empresariales, o se presten servicios profesionales independientes, como bien puede ser una sucursal, agentes independientes, etc., en caso contrario no será considerado establecimiento permanente el lugar utilizado para almacenamiento, conservación, las actividades que se desarrollen de carácter previo o preparatorio, el depósito, de acuerdo con los artículos 20 y 30 de la LISR.

Finalmente, la tercera fracción aplica un criterio de territorialidad, es decir, grava a los residentes en el extranjero pero bajo el criterio de “fuente”, es decir, si en México, como fuente de ingresos, produce una renta, esta está sujeta al pago de una tributación.

De esta forma, las personas, físicas o morales, residentes en México o en el extranjero con establecimiento permanente en el país, o bien, que la fuente de riqueza proceda de territorio nacional, que realicen la venta de bienes o la prestación de servicios a través de los medios electrónicos y que por ello obtengan un ingreso, quedaran sujetos al ámbito de la imposición sobre la renta.

4.4.2.2. Imposición Indirecta

El artículo 1ro de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece lo siguiente:

Artículo 1o.- Están obligadas 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...

En este sentido, para determinar cómo opera el IVA en el campo del comercio electrónico, es preciso situar ambas vías de comercio, *on line* y *off line*, es decir, directo e indirecto.

El comercio electrónico *off line*, es el que se efectúa por medios electrónicos para realizar el pedido, pero la entrega del producto es a través de medio terrestres tradicionales.

Ahora bien, en este tipo de comercio electrónico, pueden presentarse tres posibilidades:

- A) La ubicación territorial del adquiriente o comprador
- B) La procedencia u origen del bien adquirido, y

C) La condición que el adquirente como empresario o profesional con actividades empresariales, o consumidor final.

Teniendo en cuenta estas tres posibilidades, se presentan los siguientes supuestos.

1) Cuando el adquirente de los bienes tiene su ubicación en territorio nacional.

Dentro de este primer supuesto, se presentan dos posibilidades:

a) Si el bien procede del territorio nacional, se tratara de una enajenación de bienes en términos de la primera fracción del artículo 1ro de la LIVA que el enajenante trasladara al adquirente.

b) Si el bien adquirido procede del extranjero, la operación realizada constituye una importación de bienes en términos de la cuarta fracción, por lo que se tributara con el IVA correspondiente.

2) Cuando el vendedor se encuentra en México, pero el adquirente de los bienes se encuentra en el extranjero.¹⁰²

En esta hipótesis, cuando el vendedor mexicano envié un bien a un adquirente situado en el extranjero, la operación constituye una exportación, que de acuerdo con el artículo 29 de la LIVA se grava con la tasa del 0%.

Consecuentemente la entrega del bien no tributara con IVA mexicano. Entonces, no hay mayor conflicto al momento de aplicar la normativa tributaria en este sentido.

En el caso del comercio electrónico *on line* o directo, la situación es muy distinta, debido a que la entrega o prestación de servicios tiene lugar de forma telemática, lo que implica que el bien adquirido es bajado o descargado de su soporte material por medio de la digitalización, haciéndose incorpóreo.

De tal forma que en el comercio *on line* no hay entrega material, a efectos del IVA la operación debe calificarse como prestación de servicios y no como enajenación.

Ahora, de aceptarse lo anterior, deben operar dos reglas:

¹⁰² Cfr. Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, “Los tributos que gravan el comercio electrónico, el caso de México”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *La influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario, algunos casos comparados entre México y España*, México, UNAM p.85

a) Que los servicios prestados a través de esta clase de comercio electrónico y que se destinan al consumo dentro del territorio nacional, resulten gravados por el IVA, independientemente de su origen o procedencia.

b) Que estos mismos servicios, cuando se destinen al consumo fuera del territorio nacional estén sujetos en su tasa de exportación del 0%.

De aplicar lo anterior, podrían presentarse en particular las siguientes posibilidades.

a) Los servicios prestados por un operador extranjero a un comprador mexicano, se considerara que el lugar de imposición se encuentra en territorio nacional, y por tanto, los servicios están sujetos al IVA mexicano.

b) Cuando los servicios sean prestados por un operador situado en el territorio nacional a un comprador extranjero, el lugar de imposición será en el país extranjero, esto es así porque se considera que el lugar de consumo se encuentra fuera del territorio nacional al ser un comprador extranjero.

c) Cuando un operador situado en México preste dichos servicios a un comprador establecido también en territorio nacional, el lugar de prestación-consumo será también en territorio nacional con el IVA correspondiente.

De seguir las reglas anteriores, el IVA evitara problemas de perdida recaudatoria y se respetara la finalidad primordial del impuesto, que es gravar todo el consumo en el lugar que este se dé¹⁰³.

4.4.3. *Impuestos al Comercio Exterior*

Los impuestos del comercio exterior están fundamentalmente ligados al mercado internacional, lo que implica que existe un mayor contacto con el mercado mundial y diferentes Estados, estos impuestos actúan no sólo como

¹⁰³ Cfr. *Ibidem* p.87.

fuentes de ingresos para los Estados, sino además como medio de control de los bienes intercambiados a nivel mundial.

Lo anterior ya que existen medidas de salvaguarda que es una restricción temporal de importación mercancías, cuotas compensatorias para el caso de discriminación de precios y subvenciones, donde la discriminación de precios es la introducción de mercancías a un precio inferior al valor que tiene en el mercado nacional, y las subvenciones son ayudas económicas o financieras que pueden otorgar gobiernos o instituciones a una rama de producción con el objeto de producirle un beneficio, todo esto con el objetivo de evitar las prácticas desleales en las transacciones comerciales.

En su mayoría estos impuestos se traducen como aranceles, es decir, cuotas o tarifas en las importaciones de mercancías, estos impuestos pueden estar clasificados como *ad valorem*, específicos, mixtos, donde los aranceles *ad valorem* están representados por un porcentaje de valor de aduana, los específicos se fijan en una unidad de medida, y los mixtos es una combinación de los dos anteriores.

Los impuestos aduaneros juegan un gran papel en materia fiscal, pero también, especialmente, en lo que respecta al control de derechos de propiedad industrial, intelectual, salud y sanidad, ya que exigen cierta protección de los derechos de autor, medidas sanitarias en la introducción de mercancías, etc.

Pero todo este control aduanero se vuelve difícil al momento de trasladar este mismo campo de acción al comercio electrónico, es decir, que la desmaterialización características del comercio por medio de redes abiertas, como internet, dificultan este control aduanero, ya que indudablemente, la transferencia digital no tiene la necesidad de pasar por aduanas, pagar aranceles, ni mucho menos sujetarse a cuotas compensatorias.

Por lo tanto una vez más se está frente al reto de la revolución tecnológica y el control de las transacciones electrónicas, en este sentido considero el trabajo en conjunto entre la Administración Tributaria y las respectivas comisiones, en este caso, la Comisión de Comercio Exterior, que es el órgano encargado de la consulta en lo que se refiere a temas de regulación, restricción, o prohibición de exportaciones e importaciones de mercancías.

Respecto al uso de la tecnología por parte de la Autoridad tributaria-aduanera, se puede señalar el uso de medios tecnológicos para el control de trámites, notificaciones electrónicas, el sistema de pago electrónico centralizado aduanero, entre otros, pero en lo que respecta a medidas de control de las transacciones de comercio electrónico, no hay referencia alguna, en este sentido sirve de ejemplo la medida puesta a prueba por el gobierno de Paraguay, para verificar y controlar la transmisión electrónica de datos por medio de remesa expresa, utilizando el servicio web del sistema de transmisión electrónica de remesa expresa (TERE), del Sistema Informático SOFIA.¹⁰⁴

Donde las empresas procederán a remitir los datos formato electrónico, con una anticipación de hasta 4 horas, cabe aclarar, que esta aplicación es una medida de prueba para considerar sistemas informáticos para el mejor control fronterizo del comercio electrónico.

4.4.4. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

El artículo 1ro de esta ley señala que están obligadas al pago de este impuesto las personas físicas o morales que realicen actividades de enajenación en territorio nacional, o de importación; y por la prestación de servicios señalados en la ley, Así mismo el artículo 2do de esta Ley fija una tasa del 3% para servicios de telecomunicación.

Por servicios de telecomunicación se entiende, de acuerdo con el artículo 3ro, frcc XIV, a la red de telecomunicaciones a través de la cual se explotan comercialmente servicios de telecomunicaciones, el sistema integrado por medios de transmisión, tales como canales o circuitos que utilicen bandas de frecuencias del espectro radioeléctrico, enlaces satelitales, cableados, redes de transmisión eléctrica o cualquier otro medio de transmisión, así como, en su caso, centrales, dispositivos de conmutación o cualquier equipo necesario.

Lo que lleva a considerar que la forma de comerciar por medios electrónicos se lleva a cabo por medio de un servicio de telecomunicaciones, es decir, existe un servidor que almacena datos, encripta, envía, y recibe datos

¹⁰⁴ Ver nota completa, <http://www.aduana.gov.py/1816-8-aduana-dispone-medidas-para-ejercer-mayor-control-sobre-el-comercio-electronico.html> Consultado febrero 2015.

electrónicos, no únicamente para el comercio sino para su funcionamiento en general, lo que bien puede servir, que haciendo uso de la misma tecnología se establezcan medidas necesarias, sistemas operativos y aplicaciones para lograr un control efectivo del comercio electrónico en todos sus aspectos, esto es, identificación de los sujetos, ubicación y detección de la operaciones.

4.4.5. Espacio aéreo mexicano

De acuerdo con el artículo 42 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fracción VI, El territorio nacional comprende el espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el Derecho Internacional.

Este espacio también comprende las aguas interiores, mar territorial, zona contigua y zona económica exclusiva, de acuerdo a los límites internacionales fijados, aproximadamente son 200 millas náuticas de acuerdo con la Convención de Naciones Unidas sobre Derecho del Mar.

Así también el artículo 48 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala que “las islas, los cayos y arrecifes de los mares adyacentes que pertenezcan al territorio nacional, la plataforma continental, los zócalos submarinos de las islas, de los cayos y arrecifes, los mares territoriales, las aguas marítimas interiores y el espacio situado sobre el territorio nacional, dependerán directamente del gobierno de la federación...”

Es decir que tanto el espacio comprendido geográficamente, la zona económica exclusiva, arrecifes y demás espacio situado bajo el mar, así como el perteneciente al espacio situado sobre el territorio nacional, dependen directamente del Gobierno de la Federación, con este primer premisa se ha de pasar a considerar cuál es la extensión del espacio situado sobre el territorio nacional.

A este respecto, la Secretaría de Comunicaciones y Transportes señala que el espacio aéreo se divide en dos, superior e inferior, el inferior tiene un alcance 20,000 pies y a partir de esta medida sin límite alguno comprende el espacio aéreo superior¹⁰⁵.

¹⁰⁵ Cfr. <http://www.senearm.gob.mx/scta/aespacio.asp> Consultado marzo 2015

No hay delimitación específica sobre hasta dónde se considera espacio soberano, pero algunos índices para determinados fines como aviación o espacio exterior, pueden servir de guía, al respecto, la Organización Internacional de Aviación Civil, señala 7 categorías o clases con fines de vuelo, es decir, hasta que altitud se está sobrevolando, estas clasificaciones varían en cada país. Y la Federación Aeronáutica Internacional, señala un límite de 100km desde la superficie terrestre hasta llegar al espacio exterior, esta línea es conocida como línea de *Karman*¹⁰⁶.

Con lo anterior es preciso considerar que estos límites y espacios soberanos del Estado, pueden ser un medio de control de las transacciones electrónicas en la medida que pasen o circulen a través del territorio nacional en todas sus dimensiones.

Para los fines anteriores, es necesario conocer algunas de las organizaciones que son parte del control de Internet, que de acuerdo a las necesidades del Derecho Fiscal, con ayuda de los especialistas en las tecnologías de la información y comunicación, se puede establecer un control, identificación y ubicación de las operaciones comerciales electrónicas.

La Unión Internacional de Telecomunicaciones¹⁰⁷, es un organismo especializado de Naciones Unidas, es la encargada de distribuir el espectro radioeléctrico y las orbitas de satélite¹⁰⁸ a escala mundial; *Internet Architecture Board*,¹⁰⁹ vigila que los estándares oficiales y protocolos se cumplan; *Internet Engineering Task Force*¹¹⁰, tiene como misión que internet funcione mejor y con estándares de calidad, la mayor parte de su trabajo está enfocado

¹⁰⁶ Cfr. <http://www.fai.org/icare-records/100km-altitude-boundary-for-astronautics> Consultado marzo 2015.

¹⁰⁷ <http://www.itu.int/es/Pages/default.aspx> Consultado marzo 2015

¹⁰⁸ Es un concepto asociado a las comunicaciones inalámbricas y que son empleadas para transmitir datos, imágenes, voz, sonido, etc., estas ondas son utilizadas por emisoras de radios, televisión, telefonía, sistemas satelitales internet, entre otros.

¹⁰⁹ <https://www.iab.org/> Consultado marzo 2015

¹¹⁰ <https://www.ietf.org/> Consultado marzo 2015

al futuro de internet; *Internet Corporation for Assigned Names and Numbers*¹¹¹, su función es que no haya dos IP iguales o nombres de dominio iguales¹¹².

Finalmente considero que el trabajo en conjunto de las autoridades fiscales, con las organizaciones pertinentes pueden ser un gran avance en cuanto al control fiscal de internet, particularmente con *Internet Engineering Task Force e Internet Corporation for Assigned Names and Numbers*, ya que la primera se encarga del futuro de internet, circunstancia que es benéfica para el presente tributario, y la segunda al encargarse de que cada página este en sus sitio y no haya duplicidad, es una forma de tener control y ubicación de de las operaciones comerciales realizadas mediante internet.

4.4.6. Sistema de Administración tributaria y localización de actividades

El gobierno mexicano ha jugado un papel importante en la tarea de promoción y desarrollo en el uso de la informática, usada como instrumento de relación entre las diversas dependencias, empresas y ciudadanos en general. Como jugador internacional, el gobierno mexicano ha asumido diversos compromisos para participar en los foros internacionales y coordinar los organismos internos de política pública con los consensos pactados en estos foros, algunos de sus objetivos ha sido los siguientes:

a) Insertar al comercio electrónico en la actividad financiera, comercial, industrial y de servicios, esto mediante el fomento, la promoción y el uso de la tecnología en la pequeña, mediana y grande empresa.

b) Consolidar al comercio electrónico como medio para generar empleos, reducir costos de transacción y aumentar la competitividad y productividad del sector económico del país.

c) Contar con un marco legal que promueva el crecimiento del comercio electrónico, generando un entorno de seguridad a las empresas y consumidores, pero sin discriminar al comercio tradicional.

d) Fomentar el comercio electrónico de manera integral en todos los sectores empresariales y de la industria, del mismo modo con un enfoque equitativo y neutral entre el comercio tradicional y el comercio electrónico.

¹¹¹ <https://www.icann.org/> Consultado marzo 2015

¹¹² Es un acrónimo para *Internet Protocol*, es un número único e irrepetible con el cual se identifica una computadora conectada a una red.

Ya que el ámbito del comercio electrónico plantea novedades, derivadas de la dificultad de conocer todas las transacciones que se realizan por vía telemática que pretendan ser ocultadas a la Administración fiscal competente por el operador económico que las lleva a cabo. Es en este aspecto donde el comercio electrónico puede suponer un importante factor de erosión de las bases imponibles de un país, pues en su oportunidad se ha analizado la dificultad de determinar la jurisdicción tributaria competente.

Algunas soluciones que pueden ser consideradas son las siguientes:

- a) Las obligaciones de carácter formal podrían recaer tanto sobre el propio sujeto que realiza operaciones comerciales electrónicas, por ejemplo mediante la necesidad de que consten en un censo o registro, como sobre el resto de sujetos que pueden intervenir de uno u otro modo en la transacción, por ejemplo obligando al proveedor de servicios de Internet que hospeda en sus servidores las páginas Web a través de las que se realizan las operaciones de comercio electrónico a suministrar aquella información que tenga trascendencia tributaria.
- b) La adaptación de estas obligaciones formales al contexto telemático, que se está desarrollando mediante la implantación de la facturación, contabilidad y registros en soporte electrónico que cuenta con idéntico valor jurídico, a los utilizados en soportes tradicionales o papel.
- c) La suscripción de acuerdos *ad hoc*¹¹³ que, en el ámbito del comercio electrónico, permitan poner en común los datos que son recabados por cada Administración Nacional haciendo uso de sus propios medios de control.
- d) La incorporación de nuevas aplicaciones informáticas que faciliten el rastreo de las transacciones comerciales electrónicas, como los *sniffers* (programas rastreadores de los contenidos sospechosos de los mensajes que viajan a través de la Red), los *troyanos* (programas

¹¹³ El término “*Ad hoc*” es una locución latina que significa literalmente “para esto”, es usada para referir a una solución específicamente elaborada para un problema o fin específico.

con una encubierta función de espionaje), los programas de descifrado de encriptados o las *cookies*.¹¹⁴

- a) Tampoco se debe perder de vista el dinamismo que la tecnología presenta, ya que probablemente en poco tiempo se estará haciendo uso de dinero electrónico¹¹⁵, que de una u otra forma tendrá efectos fiscales, y que en su momento requerirá de alguna medida de regulación tanto para evitar delitos como fraudes y evasiones fiscales.

¹¹⁴ Cfr. Nocete Correa, Francisco José, "La fiscalidad Internacional del comercio electrónico", *Crónica Tributaria*, Granada, España, Núm. 120/2006, p.18-24. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/120_Nocete.pdf Consulta Enero 2015.

¹¹⁵ También conocida como *Bitcoin*, es una moneda virtual creada en 2009 mediante algoritmos, no se encuentra sujeta a controles legales y fiscales, puede usarse en todo el mundo, entre sus desventajas: no se puede asegurar, el anonimato hace que sea idóneo para actividades ilícitas. Para el año 2011 existían 6.3 millones de *bitcoins* circulando como moneda de intercambio o pago. Algunos países han prohibido el uso de esta moneda electrónica en sus países, como Rusia, China, Tailandia, por el contrario otros países lo han estado implementando como España Canadá, México. Ver nota completa: <http://armakdeodelot.blogspot.mx/2014/03/rusia-como-china-y-thailandiaprohibe.html?m=1>

En lo que respecta a nuestro país, el Banco de México, alerta que estos mecanismos electrónicos de almacenamiento no cuentan con respaldo legal, por tanto no son moneda de curso legal ni divisas, en tanto que ningún otro país respalda su uso, no existe garantía de recuperación de dinero, por el contrario los usuarios se pueden ver relacionados con delitos como fraudes y lavado de dinero, finalmente, señala, que existe un alto riesgo de volatilidad y depreciación en el *bitcoin*. Ver nota completa: <http://www.forbes.com.mx/banxico-advierite-sobre-el-uso-del-bitcoin/>

Finalmente, existe la propuesta de implementación de esta moneda electrónica en comunidades rurales de México para movilizar los mercados de estas aéreas, su desarrollador, señala que se hará mediante pulseras integradas con un chip, que al ponerlas sobre un Smartphone será posible realizar transacciones sin necesidad de una terminal o punto de venta, se estima que el límite de uso será de 21 millones de *bitcoins*, el proyecto es denominado *PULSE*.

Ver nota completa: <http://www.cnnexpansion.com/tecnologia/2015/03/31/mexicanos-buscan-llevar-bitcoin-a-comunidades-rurales>

Frente a las conductas evasivas que muchas veces se encuentran al alcance de todo usuario de internet y contribuyente, es muy probable que las administraciones tributarias se encuentren en conflicto, y nuestro país no es la excepción, es por tanto, que dentro de este orden de ideas, la creatividad jurídica como tecnológica, deben trabajar en conjunto.

Si la difusión de las tecnologías telemáticas ofrece posibilidades de elusión en un contexto comercial electrónico, no es menos cierto que esas tecnologías pueden servir también para controlar las operaciones comerciales que se desarrollan en la Red, en este sentido, el trabajo se debe producir en una doble dirección técnica y jurídica.

Ya que de una parte, serán los especialistas informáticos los que aporten las soluciones de carácter técnico que pudieran ser útiles para someter a control las operaciones de comercio electrónico; y de otra parte, seremos los juristas, quienes nos deberemos encargar del encaje legal de estas figuras, evitando que pueda suponer una vulneración de los derechos de los ciudadanos, o de los principios a los que nos hemos comprometido.¹¹⁶

Las acciones que el gobierno mexicano en materia fiscal ha implementado, han sido medidas de vanguardia tratando de ir a la par de la tecnología, por ejemplo la implantación de declaraciones fiscales electrónicas, medidas de seguridad y autenticación como la firma electrónica avanzada, FIEL, mejoramiento de la infraestructura mediante buzones electrónicos, etc., así también ha promocionado el uso de dichas herramientas tecnológicas procurando seguridad a los usuarios, ha promovido el desarrollo de tecnologías accesibles a pequeñas y medianas empresas.

Pero ante todo ello, en una labor loable de la Administración, tampoco se debe perder de vista, que faltan otros aspectos por regular, otros ámbitos fiscales donde el derecho debe ir junto con el avance tecnológico, y que el campo de estudio es siempre basto y la imaginación y creatividad jurídica mas amplia todavía.

Es posible que con la llegada del comercio electrónico exista la sensación de que han desaparecido los comerciantes, las operaciones comerciales y los lugares desde los que se comercia, pero lo cierto es que

¹¹⁶ Cfr. Nocete Correa, Francisco José, *op. cit.*, p.24.

todos siguen ahí y que la informática es sólo un medio para comerciar en sí mismo, que no tiene porque hacer del comercio electrónico algo imposible de controlar por parte de la Administración.

4.5 BREVES CONSIDERACIONES SOBRE RESIDENCIA Y ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

4.5.1 *Establecimiento permanente.*

Como se ha venido señalando uno de los principales problemas que presenta el comercio electrónico, es determinar donde se efectúa la operación económica que se trate. Así, el artículo 7mo del Modelo de Convenio de la OCDE señala que la empresa de un Estado contratante realiza su actividad en otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente, dichas rentas pueden ser sometidas a imposición, además de en el Estado de residencia de la empresa. Sin embargo, el comercio electrónico lejos de facilitar el reparto de la soberanía tributaria, añade nuevos factores confusión.

Uno de los aspectos novedosos que plantea la era de la tecnología es entorno a considerar un servidor o página web como un establecimiento permanente; para tal efecto es necesario considerar la definición de ambos elementos. El servidor facilita a los usuarios el acceso a la red y puede localizarse en cualquier parte del mundo, incluso en un ordenador portátil conectado a la red.¹¹⁷. Por otro lado, la página web tiene un carácter intangible siendo el instrumento mediático a través del cual la empresa ofrece sus productos y el cliente formaliza el contrato con una orden de pago por la compra telemática realizada.

Ante estas definiciones, las consideraciones de establecimiento permanente, se inclinan por una presencia fiscal de un lugar de negocios, y por otro lado, la figura de agente requiere que la presencia de personal contratado. Así por ejemplo, en el caso *Piedras Negras Broadcasting Co. Vs*

¹¹⁷ Chico de la Cámara, Pablo, “La evolución del concepto de establecimiento permanente en la fiscalidad del comercio electrónico, caso España”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *La influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario, algunos casos comparados entre México y España*, México, UNAM, p.54.

*Commissiонер 997/1941*¹¹⁸, los Tribunales Federales de Estados Unidos entendieron que no existía suficiente presencia física de la empresa de radiodifusión mexicana situada al linde de Estados Unidos, para gravar los rendimientos, aunque la programación y publicidad estaba enfocada al público norteamericano.

Sin embargo una sentencia del 30 de octubre de 1996 de Tribunal Supremo Alemán, calificó sorprendentemente de establecimiento permanente a una empresa holandesa que operaba únicamente en Alemania a través de un sistema informático controlado por un ordenador y sin la presencia física de operarios o personal de Holanda¹¹⁹.

Con objeto de resolver la laguna normativa, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE aprobó el 22 de diciembre de 2000 una modificación al Convenio de Modelo, con el fin de ajustar la definición de establecimiento permanente. El acuerdo alcanzado se resume en tres puntos, primero, una página web no puede constituir un establecimiento permanente, segundo, una página web que contenga una programación ordinaria tampoco puede constituir un establecimiento permanente, y tercero, un servidor de internet, no constituirá, excepto en circunstancias especiales, un agente dependiente.

Es preciso distinguir entre el equipo informático de los datos y programaciones que se usan o almacena en un equipo. “Así una página web que combina software y datos electrónicos no constituye una propiedad tangible, y por tanto, no constituye un lugar de negocios. Por otra parte, el servidor que almacena a la página web y mediante el cual se hace accesible constituye un equipo con ubicación física, de tal forma, que constituye un lugar fijo de negocios”¹²⁰.

Por lo tanto, un servidor de Internet cuyo emplazamiento requiera cierta permanencia y no sirva únicamente como soporte para llevar a cabo

¹¹⁸ Board of Tax Appeals, 43 BTA 297 (1941) *aff'd* 127 F 2d 260 (5thCir. 1942), en Oliver Cuello, *La Tributación del... cit*, p.61 y 62.

¹¹⁹ *Chico de la Cámara*, “*La evolución del concepto... cit*” p.59.

¹²⁰ *Ibidem* p.60.

actividades preparatorias o auxiliares¹²¹ de la actividad económica puede ser considerada un establecimiento permanente.

4.5.2 Residencia

Por lo que hace a esta cuestión, el documento del Tesoro norteamericano, es quien hace mayores precisiones en torno al tema, pues, se centra en la revisión del concepto de residencia de los sujetos pasivos y la distinción entre bienes y servicios a efectos de localizar fiscalmente y gravar ciertas operaciones.

Estados Unidos, está bajo la misma tesitura de OCDE, donde la residencia puede considerarse como punto de conexión jurídico fiscal idóneo del sujeto pasivo; es decir, es el concepto que debiera determinar la Ley aplicable y, lo que es más importante, el lugar donde se debe contribuir constituyendo de tal forma la jurisdicción fiscal competente.

En un contexto de comercio electrónico, el criterio de residencia para gravar la renta debe ser, para EEUU, el principal, dado que existiría una dificultad conceptual para determinar cuál es el origen o el lugar de generación de una renta, a causa de la radical descentralización del negocio.

El documento analiza dos conceptos de cuasi-residencia existentes en la tradición tributaria norteamericana: el concepto de comercio o negocio en EEUU, U.S. trade or business, y el de establecimiento permanente.

4.5.2.1 Actividad comercial o industrial en EEUU “U.S. trade or business”

La tradición tributaria norteamericana tiene consagrada esta institución como una especie de tercer género de operaciones en EEUU, a mitad de camino entre la obtención de rentas por parte de un no residente con escasa conexión material con el territorio de los EEUU --tributación sin establecimiento permanente-- y los supuestos de obtención de renta con

¹²¹ Algunas actividades preparatorias que considera el comité de la OCDE son: proporcionar un enlace de comunicación entre proveedores y clientes, publicidad, recoger datos de mercado para empresa, proporcionar información, entre otras.

establecimiento permanente propiamente dicho --máxima conexión materia.¹²²

4.5.2.2 Establecimiento permanente en EEUU

Los EEUU adoptan una actitud muy restrictiva, en el sentido de no considerar como establecimiento permanente un negocio electrónico realizado en los Estados Unidos, cuando carezca de personal contratado.¹²³

También propone:

a) Extender los supuestos de almacén o centro de información/oficina de representación, que a efectos del Modelo de Convenio OCDE, no se consideran establecimientos permanentes, a ciertos negocios realizados en Red, como la entrada a bases de datos o las páginas web, que sólo dan información de los productos que luego se venden por otras vías.

b) Considerar a los proveedores de servicios de comunicación como verdaderos establecimientos permanentes en EEUU, aun cuando se sitúen fuera de EEUU, porque en este caso no se trataría de una actividad incidental respecto de la principal, sino la principal en sí misma considerada.

De acuerdo con el informe del Departamento del Tesoro, pareciera ser que el concepto de residencia ha entrado en crisis, debido a las características propias del comercio electrónico, ya que es una actividad descentralizada, es decir, no hay un lugar fijo desde donde se realiza, anonimato, puesto que la identidad de la persona no es visible o bien, puede no ser real, es desintermediada y no censada.

Por tanto, si no podemos identificar una sede de actividad, ni un titular con capacidad jurídica y de obrar, ni siquiera un representante o agente que

¹²² En los casos en que hay ausencia de CDI, los Estados Unidos gravan, conforme a una escala, es decir, no con un tipo fijo como ocurre con otras. Pero al mismo tiempo, un no residente bajo la protección de un CDI firmado por los EEUU no se someterá al impuesto directo de los EEUU, por su renta procedente de una actividad comercial o industrial en los EEUU si esta renta no es atribuible a un establecimiento permanente en los EEUU.

¹²³ Instituto de estudios Fiscales, *op. cit.*, p.97-99.

pueda suplir este déficit, estaríamos alejándonos de la posibilidad de conocer cuál es la verdadera residencia de un negocio electrónico.

Como consecuencia lógica, el Tesoro propone que ni los bienes, ni los servicios, deben gravarse en EEUU, salvo si el empresario/profesional se encuentra físicamente presente en EEUU¹²⁴.

“Esto viene a confirmar que la postura de EEUU, en lo relativo a la fiscalidad del comercio electrónico, parece venir orientada por una previa posición ideológica, que parte del hecho cierto de que los Estados Unidos y sus empresas están en ventaja relativa, por lo que debe permitirse un planteamiento donde sólo se grave la renta en sede de residencia.”¹²⁵

Pues como bien se deduce, el comercio electrónico puede llevarse a efecto al margen de barreras fronterizas y puede disolver todo vínculo entre una actividad productora de renta y una localización concreta. Desde cierta perspectiva, el comercio electrónico no parece ocurrir en ningún lugar físico, sino que se desarrolla, en su lugar, en la nebulosa del ciberespacio.

Finalmente, con todo lo ya analizado anteriormente; las mismas preguntas que se realizan en el mundo de comercio físico, se realizan en el mundo del comercio electrónico, por lo tanto no hay razón para considerar que no hay solución factible para un nuevo comercio que sigue evolucionando. De tal forma que los tradicionales problemas fiscales como origen o lugar de la fuente, residencia y establecimiento permanente deben seguir siendo verificables aun en el mundo del comercio electrónico.¹²⁶

¹²⁴ Resulta sorprendente que el informe del Tesoro opte finalmente por basarse en el concepto de residencia y trate de minimizar las posibilidades que para gravar el comercio electrónico tienen los conceptos de renta en la fuente o en origen y de establecimiento permanente, Ya que es precisamente el origen o fuente de la renta lo único cierto en una operación electrónica y es precisamente la residencia del vendedor lo más difícil de identificar.

¹²⁵ Instituto de estudios fiscales, *op. cit.*, p.103.

¹²⁶ Cfr. OCDE, *Demystifying taxation of global electronic commerce: Lets get on with the business of [e-business]* p.6. <http://www.oecd.org/tax/treaties/1923232.pdf> Consultado febrero 2015.

CAPÍTULO CINCO

CONCLUSIONES

1. El comercio ha surgido por conceptos de necesidad y abundancia, o bien, de oferta y demanda, estos factores han sido los pilares para el desarrollo humano, jurídicamente, estos usos y costumbres comerciales, en algún punto requirieron de cierta protección en contra de abusos, de tal forma que surge una regulación con el fin de lograr un ambiente de desarrollo comercial que al mismo tiempo protegiera a los participantes; hoy en día, de acuerdo a la evolución tecnológica se puede observar como se ha desarrollado el comercio y cuáles son las regulaciones al respecto.

En este proceso de desarrollo comercial es importante notar que enseña la historia, es decir, desde sus inicios siempre se ha observado las mismas etapas --inicio, desarrollo-auge, decadencia-- para nuevamente comenzar el ciclo, lo que marca pautas de aprendizaje y de regulaciones, mismas que permiten mejorar en cada uno de los aspectos que interesan al comercio.

2. Los riesgos al comerciar siempre han estado presentes, pues aun desde tiempos antiguos, los peligros han sido ese valor añadido que aumenta el costo de venta del producto que se deben de cubrir para facilitar el comercio. Desde los límites con mares, los caminos escasos, las mermas de productos perecederos, los robos, que se han mostrado como problemas para el comercio, hoy en día ha sido superadas y es posible contar con sistemas de seguridad mediante la autenticación de usuarios de redes, firmas digitales, tarjetas y sistemas de pago electrónico
3. A medida que avanza la humanidad, avanza el desarrollo del comercio, de tal forma que el mercado cobra mayor fuerza y complejidad, sumando a ello los cambios tecnológicos, pasando de mercados locales, a mercados regionales, posteriormente a mercados nacionales, hasta continuar en un proceso ininterrumpido de mercado internacional, donde

particularmente el avance de los medios de comunicación han propiciado el desenvolvimiento del comercio.

4. Los cambios tecnológicos han derivado en dos formas de comercio, por así distinguirlas, una tradicional y otra electrónica, entendiendo al comercio electrónico, como el sistema de transacciones que puede ser realizado por medio digitales, ópticos u electrónicos y que en su sentido más estricto, la transacciones de bienes o servicios se realizan por medio de sistemas digitales, olvidando por completo su soporte físico o material, siendo esta última, la que ahora nos plantea problemas sobre protección de usuarios, seguridad de transacciones y al mismo tiempo evitar la erosión de sistemas impositivos y la pérdida de soberanías y jurisdicciones fiscales.
5. Con el aporte de las tecnologías en el comercio se pueden observar ventajas y desventajas, dentro de las primeras están la rapidez con la que se puede efectuar una operación de comercio, la posibilidad de mantener activo los servicios las veinticuatro horas, la eliminación de casi la totalidad de empleados, la apertura a un mercado mundial desde cualquier parte del mundo, por otro lado las desventajas son inseguridad en las operaciones realizadas, desempleo, identificación adecuada de los sujetos, la posibilidad latente de hacer mal uso de la tecnología constituyendo delitos.
6. Al establecer las definiciones se debe tener claro los factores que interactúan para estar en condiciones de dar un definición, es decir, en primer lugar se encuentra que de acuerdo al entendimiento de cada persona, estudioso, o autor, se tendrá una opinión, definición o argumentación, que dará cuenta de la realidad multifocal que vivimos; en segundo lugar, el avance tecnológico y dinamismo social que dificultan la tarea de definir, y en tercer lugar, la amplitud o restricción de un concepto, de tal forma, que se puede entender al comercio electrónico en sentido estricto o amplio, es decir, la compra-venta y servicios ofrecidos únicamente mediante internet y que tiene como campo de

realización, el mismo ciberespacio, o bien, la enajenación o prestación de servicios a través de medios ópticos o electrónicos, pero que finalmente se recibirán de forma física.

7. EL comercio electrónico es toda actividad comercial o prestación de servicios con ánimo lucrativo, realizada por medios digitales, electrónicos, ópticos u otros de naturaleza análoga, que permiten la interacción de un oferente y un demandante, sin importan la ubicación geográfica donde se encuentren, con el fin de adquirir o contratar bienes o servicios cuya característica principal sea mediante la transmisión electrónica, es decir, utilizando la desmaterialización de bienes y servicios, en este sentido se concluye que existen dos tipos de comercio electrónico, uno directo, *on line*, y uno indirecto, *off line*, cuya característica del primero es la utilización de medios electrónicos para todo la operación comercial, mientras que para el segundo, la enajenación o prestación de servicios se recibirá de forma física,

8. Las regulaciones estudiadas en este trabajo, muestran dos versiones, por un lado la regulación del comercio electrónico que se ha hecho a través de adiciones o reformas a leyes que buscan regular adecuadamente la materia, así como eficientar la actividad administrativa y gubernamental, prueba de ello, son los mecanismos de seguridad y autenticación, los sistemas de protección que condicionan a poner de forma visible los términos, condiciones y cuotas, por el lado tributario está la contabilidad electrónica, las declaraciones electrónicas, buzones tributarios, los juicios en línea, la firma electrónica avanzada, comprobantes fiscales digitales, y sellos digitales; y por otro lado, la apariencia de que las regulaciones o modificaciones hechas hasta ahora son lo suficientemente adecuadas para los cambios tecnológicos y comerciales que vivimos ahora, no haciendo falta un ordenamiento específico y adecuado para el comercio electrónico.

9. El desafío planteado por la globalización y las nuevas tecnologías en el comercio se vincula con la adaptabilidad de las legislaciones nacionales

netamente territoriales a un fenómeno multinacional, que al mismo tiempo busca una armonización legislativa, por ende, estos cambios han provocado desajustes entre la realidad y la legislación vigente, por lo que la capacidad de cambio y adecuada administración de recursos, son puntos clave para hacer frente a las nuevas realidades.

10. El poder de *imperium* tributario, es la facultad que tiene el Estado de constituir y aplicar impuestos a sus gobernados, esta potestad tributaria al mismo tiempo debe de cumplir con una serie de principios para darle legalidad y legitimidad al establecimiento de los mismos. Entonces, el derecho fiscal, como todo derecho está fundamentado en ciertos principios que le dan un sentido a la recaudación efectuada por las autoridades facultadas para este fin, tales principios son legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria, neutralidad, anualidad y gasto público.

11. Suele parecer para la mayoría de los obligados que el pago de impuestos es una carga, pero con frecuencia olvidamos que estos tienen un fin, que se encuentra en el principio de gasto público, es decir, que toda recaudación hecha por el Estado, tiene un fin, mismo que podemos ver plasmado en el Presupuesto de Egresos, que rubro a rubro destina una cantidad para el correcto funcionamiento del Estado, por ejemplo, infraestructura, programas federales, subsidios, gastos administrativos, entre otros.

Es preocupante la disminución de la recaudación o la erosión del sistema impositivo mexicano, ya que los principales conflictos tributarios del comercio electrónico, son la ubicación geográfica del sujeto obligado, la fijación de una residencia o fuente de riqueza, que permita definir la jurisdicción aplicable a cada operación, ya que dicha situación puede resultar en un mal manejo del Estado, pocos fondos para el sostenimiento del aparato estatal, así como un efecto adverso en la distribución de recursos para cada rubro del Presupuesto de Egresos.

12. Las principales dificultades que se desprenden del comercio electrónico son en relación a la calificación de las rentas obtenidas, es decir, si es mejor considerarlo como una enajenación en el entorno del comercio tradicional, como una cesión de derechos y la renta generada se catalogara como canon, o bien, como un incremento de patrimonio para bienes o software con la particularidad de reproducción ilimitada. Otra dificultad es la localización de sujetos y las respectivas actividades de comercio, ya que para internet y las aplicaciones informáticas el espacio geográfico no es un límite. Con estos problemas en mente se puede observar la tarea de la Administración Tributaria para mantener una recaudación, control y verificación del comercio electrónico.

13. Dentro de las soluciones ofrecidas se encuentra el *bit tax*, es decir, la creación de un nuevo impuesto con la capacidad de cobro de acuerdo al número de bits enviados y recibidos; otra solución es considerar a internet un espacio libre de impuestos, convirtiéndolo en un paraíso fiscal, la tercera solución es mantener en mente una serie de principios al momento de reformar o legislar en materia del comercio electrónico, tales como flexibilidad, simplicidad, equidad, neutralidad, eficiencia, claridad.

La propuesta de establecer un nuevo impuesto, es decir, *bit tax*, no puede ser una solución idónea, debido a que dicho impuesto podría estar gravando de la misma forma una conversación entre amigos, y una negociación importante, de tal forma que el trato sería inequitativo, además de ser un gravamen con gran margen de actuación, ya que dicho impuesto puede ser usado de manera arbitraria. Por tanto nuestra posición es estar en desacuerdo con un impuesto de estas características.

14. Considerar a Internet como un espacio libre de impuestos, es aun una opción peor, ya que resulta que toda recaudación recaería en el comercio convencional, provocando de esta manera un trato inequitativo, y dejaría de ser el comercio electrónico una fuente importante de recaudación considerando el auge que tiene.

15. Una posición de neutralidad entre ambos comercios, convencional y electrónico, es la mejor aportación de diversas organizaciones internacionales, sin embargo siempre se queda hasta la propuesta de soluciones sin llevarlo de forma más práctica a las legislaciones nacionales es decir, la solución es general y no específica en términos de cómo poder hacerlo práctico en cada país.
16. México, que está apegado a los principios de neutralidad, flexibilidad, no discriminación respecto del comercio tradicional, el comercio electrónico se encuentra principalmente sujeto al Impuesto sobre la Renta y al Impuesto al Valor Agregado, entre otros, para el primer impuesto, el comercio electrónico no representa problema alguno ya que la redacción de la ley engloba a este tipo de comercio, para el segundo impuesto, se debe diferenciar entre comercio electrónico directo e indirecto, ya que este último no presentara mayor conflicto dado que la enajenación de la operación puede ser considerada una compra venta en los mismos términos del comercio tradicional cuando los sujetos se encuentren en el territorio nacional, o bien una importación o exportación dependiendo de si el comprador se encuentra en México o en el extranjero. Caso contrario ocurre con el comercio electrónico directo, ya que la entrega de bienes o prestación de servicios tiene lugar de forma digital, de tal forma que la opción es calificar dicha operación como prestación de servicios únicamente, de manera que la imposición de estos servicios se realicen únicamente en el lugar donde este sea consumido.
17. Impuestos al comercio exterior se ven en particular desventaja frente al comercio electrónico directo debido a que esta desmaterialización de bienes o servicios, impide la debida imposición o detección de operaciones al no pasar por aduanas, pagar aranceles o sujetarse a demás medidas como cuotas compensatorias.
18. Las soluciones planteadas como acuerdos propios o *ad hoc* de intercambio de información entre las autoridades tributarias, el uso de

aplicaciones tecnológicas, la regulación del espacio aéreo mexicano en conjunto con organizaciones internacionales dedicadas a la distribución del aspecto radioeléctrico y las orbitas de satélite a escala mundial, entre otros, están enfocadas en un trabajo integral y en conjunto con diversos especialistas en informática, autoridades tributarias y abogados para poder ofrecer soluciones adecuadas a los cambios y en aras de una sana recaudación con regulaciones neutrales y flexibles para el comercio.

19. El establecimiento permanente y la figura del agente también tiene cambios con la revolución tecnológica, pues el criterio utilizado actualmente es el que requiere de la presencia física de un lugar fijo de negocios o de personal contratado, ahora con el comercio electrónico se sugiere considerar cómo establecimiento permanente a una página web o un servidor.

20. Finalmente los avances tecnológicos siguen y seguirán siendo un factor de cambio y avance para las sociedades, el derecho, y el comercio, y en nuestra perspectiva esta mirar al comercio electrónico como un elemento de fomento de la economía, evitando el trato discriminatorio respecto del comercio tradicional, considerarlo no como un fenómeno que amenaza soberanías, sino que por el contrario sea el puente que permita la consolidación, fortalecimiento y uniformidad jurídica no solo entre sistemas impositivos, y que al mismo tiempo evite la erosión de los sistemas de recaudación.

De tal forma que se pueda entender que el derecho no se encuentra atrasado a los cambios sociales o tecnológicos, sino que en la medida de sus posibilidades se encuentra en constante cambio para hacer una efectiva y adecuada regulación, lo que nos toca a nosotros como estudiosos del derecho estar atentos a los cambios, analizarlos y mantener nuestra creatividad perspicaz.

FUENTES DE INFORMACIÓN

Legislación Nacional Vigente

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Código de Comercio
- Código Fiscal de la Federación
- Ley del Impuesto Sobre la Renta
- Ley del Impuesto al Valor Agregado
- Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
- Ley Federal de Protección al Consumidor
- Norma Oficial Mexicana NOM-151-SCFI-2002, prácticas comerciales-requisitos que deben observarse para la conservación de mensajes de datos, Secretaría de Economía-

Legislación y reportes internacionales.

- Cámara Argentina de Comercio electrónico
<http://www.cace.org.ar/novedades/el-comercio-electronico-crecio-un-485-en-argentina-y-ya-son-mas-de-12-millones-los-argentinos-que-compran-por-internet/>
- Convención de Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, ratificada por México el 18 de marzo de 1983.
- Ley 527 de 1999, de 18 de Agosto de 1999, Bogotá, Colombia.
- Ley Modelo del CNUDMI, sobre Comercio Electrónico, Resolución 51/162 de la Asamblea General de 16 de diciembre de 1996.
- Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio.
- OCDE, Electronic commerce: The challenges to tax authorities and taxpayers, Turku Finlandia, 18th November 1997.

- OCDE, The emergence of electronic commerce. Overview of OECD's Work, November 1997.
- *Permanent Internet Tax Freedom Act* en el Congreso 114° Estados Unidos de América, numero de identificación H.R. 235. <https://www.congress.gov/114/bills/hr235/BILLS-114hr235ih.pdf>
- Primer informe del Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior, Buenos aires, Septiembre 1998.
- Res 412/99 Del Ministerio de Economía y Obras de Servicios Públicos, Res. 43/00 del Grupo de Mercado Común. Centro de Documentación e Información, Buenos Aires, Argentina.
<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/verVinculos.do;jsessionid=A752BE49B0E9BBFA25ADC5C7C19FA7FE?modo=2&id=380>

Tesis jurisprudenciales

Tesis: Pleno, P./J. 10/2003, Semanario Judicial de la Federación, Época Novena, Tomo XVII, mayo de 2003, p.144. Con rubro: Proporcionalidad tributaria, debe existir congruencia entre el tributo y la capacidad contributiva de los causantes.

Tesis XVII, 1o 7 A, Semanario Judicial de la Federación, Época Novena, Tomo XIV, diciembre de 2001 p.1714. Con rubro: Demanda de nulidad presentada por correo. concepto de residencia para efectos de la presentación tratándose de una persona moral

Tesis: Pleno P./J. 41/97, Semanario Judicial de la Federación, Época Novena, Tomo V, junio de 1997, p.43. Con rubro: Equidad tributaria, sus elementos.

Tesis: XXXI/1996, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Época Novena, Tomo III, marzo de 1996, p. 437. Con rubro: Impuestos, concepto de capacidad contributiva,

Tesis: P./J. /1995, Semanario Judicial de la Federación, Época Séptima, Pleno, volumen 91-96, primera parte, p.172. Con rubro: Impuestos, elementos esenciales de los, que deben estar expresamente consignados en la ley.

Libros

BARRERA GRAF, Jorge, *Codificación en México, antecedentes código de comercio de 1889, perspectivas*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Centenario del código de comercio, México, UNAM, 1991.

CADENA AFANADOR, Walter Rene, *Lex mercatoria, un caso pionero en la Globalización del Derecho*, Papel político, 2001.

CALVO VÉRGEZ, Juan, *Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico*. Instituto de Estudios Fiscales, España, 2001.

CLIVE, DAY Ph. D., *Historia del comercio*, Cosío Villegas, Daniel (Dir), México, Fondo de cultura económica, 1941, t. I.

CYRIL S., Belshaw *Comercio tradicional y mercados modernos*, Payarois, Francisco (Trad), editorial labor, S. A. intercambio gratuito y reciprocidad, s. a.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, México Porrúa, 1994.

GALINDO SIFUENTES, Ernesto, *Derecho mercantil, comerciantes comercio electrónico, contratos mercantiles y sociedad mercantil*, México, Porrúa, 2004.

GARCÍA DEL POYO, Rafael, *Aspectos mercantiles y fiscales del e- business*, Madrid, 2001.

GARCÍA MORENTE, Manuel, *Lecciones preliminares de filosofía*, México, 2013 Editorial Época.

GILDEMEISTER RUIZ-HUIDOBRO, Alfredo, *El derecho tributario del siglo XXI, problemática del comercio electrónico y los principios del derecho tributario internacional*, Themis, Lima, 1999.

LUZ, Clara, *Manual de derecho informático*, Argentina, Nova tesis Rosario, 2001.

MARROQUÍN ZABALETA, Alejandro, *introducción al mercado indígena mexicano La ciudad Mercado Tlaxiaco*, Comisión Nacional para el Desarrollo de los Pueblos Indígenas, México, s. ed., 2012.

OLIVER CUELLO, Rafael, *“Tributación del Comercio Electrónico”* Valencia, Tirant lo Blanch, 1999.

-- -- -- -- --, *Fiscalidad Internacional y comercio electrónico*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2006.

RIOS GRANADOS, Gabriela (coord), *La influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario, algunos casos comparados entre México y España*, México, UNAM, 2006.

SARRA, Andrea, *Comercio electrónico y derecho, aspectos jurídicos de los negocios en internet*, España, Editorial Astrea, 2001.

SCHULZ, Andrea, *Legal aspects of an e-commerce transaction, International Conference in The Hague, 26th and 27th October 2004*, Munchen European Law Publishers, 2006.

SICHAR, Gonzalo, y CABRERA, Pablo, (Coords), *Comercio justo ¿Una alternativa real?*, Madrid, Fundación CIDEAL y SETEM, 2002.

SIMÓN HOCSMAN, Heriberto, *Negocios en internet*, Argentina, editorial Astrea, 2005.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho Fiscal*, México, Oxford, 2010.

VILLA SOBRINO, José Antonio, *Aspectos técnicos para el desarrollo del comercio electrónico*, Madrid. Marcial Pons.

Documentos publicados en Internet.

BARRIOS GARRIDO, Gabriela, *Globalización y normatividad del comercio electrónico en México, importancia de la seguridad de las transacciones electrónicas*, <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Congreso/pdf/105.pdf>

CASTO, Giovanni, *Lex mercatoria*, <http://www.derecho-comercial.com/Doctrina/lexmerc.pdf>

DE LA VEGA RENFIGO, Beatriz, *El comercio electrónico y la tributación*, Perú, 2008, Revista 46, http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev46_BDLVR.pdf

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *Panorama internacional del Comercio Electrónico*, España, IEF,. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/Libros_blanco/cap4.pdf

NOCETE CORREA, Francisco José, “La fiscalidad Internacional del comercio electrónico”, *Crónica Tributaria*, Granada, España, Núm. 120/2006,. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/120_Nocete.pdf

OCDE, *Demystifying taxation of global electronic commerce: Lets get on with the business of [e-business*, <http://www.oecd.org/tax/treaties/1923232.pdf>

OCDE, *Electronic commerce: The challenges to tax authorities and taxpayers*, Turku Finlandia, 18th November 1997. <http://www.oecd.org/tax/treaties/1923232.pdf>

OCDE, *Tributación Fiscal y comercio electrónico, implantación del marco tributario de Ottawa*, 2002, <http://www.oecd.org/ctp/administration/2673607.pdf>

REVILLA DE LA TORRE, Jorge Luis, *La necesidad de implantar el concepto mínimo vital en la legislación tributaria mexicana*. México, SCJN,. http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/84/Becarios_084.pdf

ZUMARRAN, Sandro, *La contratación electrónica*, <http://www.geocities.ws/vaneskahernandez/HWCT/FOROS/articulos/6.html>

Notas periodísticas

CHÁVEZ, Gabriela, “Bitcoin, un proyecto para ayudar a las comunidades rurales” 6 de abril de 2015, CNN-Expansión, México, <http://www.cnnexpansion.com/tecnologia/2015/03/31/mexicanos-buscan-llevar-bitcoin-a-comunidades-rurales>

FORBES, “Banxico advierte sobre el uso del *bitcoin*”, 10 de marzo 2014, México, <http://www.forbes.com.mx/banxico-advierte-sobre-el-uso-del-bitcoin/>

GURRIA, Ángel, “Urgente: un nuevo marco fiscal internacional”, El País, 13 de noviembre de 2014, http://elpais.com/elpais/2014/11/12/opinion/1415802735_350556.html?reI=rosEP

PARAGUAY, Gobierno Nacional, “Aduana dispone medidas para ejercer mayor control del comercio electrónico”, marzo 2014, <http://www.aduana.gov.py/1816-8-aduana-dispone-medidas-para-ejercer-mayor-control-sobre-el-comercio-electronico.html>

PIZÁ BATIZ Joel, “Es constitucional cobrar el IVU a las compras realizadas por internet”, Sin comillas.com, Diciembre de 2013, <http://sincomillas.com/es-constitucional-que-el-gobernador-de-algun-estado-y-puerto-rico-puedan-imponer-impuestos-sobre-la-venta-y-uso-a-las-compras-realizadas-por-internet/>

SÁNCHEZ, J. M., “Rusia, otro país como China que se suma a la lucha contra el *bitcoin*”, Marzo 2014, Madrid, <http://armakdeodelot.blogspot.mx/2014/03/rusia-como-china-y-thailandiaprohibe.html?m=1>

Páginas web de organizaciones

- ACEC, Comisión Asesora en materia de Comercio Electrónico, Estados Unidos de América, <http://www.ecommercecommission.org>
- Federación Aeronáutica Internacional/ línea de Karmán, <http://www.fai.org/icare-records/100km-altitude-boundary-for-astronautics>

- Internet Architecture Board, <https://www.iab.org/>
- Internet Corporation for Assigned Names and Numbers, <https://www.icann.org/>
- Internet Engineering Task Force, <https://www.ietf.org/>
- Secretaría de Comunicaciones y Transporte/ espacio aéreo, <http://www.seneam.gob.mx/scta/aespacio.asp>
- Unión Internacional de Telecomunicaciones, <http://www.itu.int/es/Pages/default.aspx>