

40721
258



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
CAMPUS ARAGÓN**

**CONSECUENCIAS POR LA FALTA DE
DISPOSICIONES FISCALES
APLICABLES A LAS TRANSACCIONES
DEL COMERCIO ELECTRÓNICO**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A:**

SONIA LÓPEZ CORTES

ASESOR

LIC. GUSTAVO JIMÉNEZ GALVÁN

SAN JUAN DE ARAGÓN ESTADO DE MÉXICO, JUNIO DE 2003

A

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DEDICATORIAS

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

**TESIS CON
FALLA DE
ORIGEN**

Con inmensa amor y gratitud:

A mi madre: GRACIELA. Por enseñarme con su ejemplo, que el mejor camino para alcanzar una meta, es el trabajo.

Gracias, por estar siempre que lo he necesitado.

A LEONEL: Con quien he tenido la suerte de compartir por más de 22 años, la amistad, el cariño, el amor, las quimeras, las tristezas y alegrías, los fracasos y triunfos.

Gracias, por tu entusiasmo y apoyo.

A mis Hijos: LEONEL Y SONIA AURA. Por que son mi esperanza, y forman parte de lo que amo en la vida.

Gracias, por su amor y paciencia.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Con inmensa gratitud:

A la UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO: Por
haber sido mi casa durante la
etapa de mi formación profesional.

*Gracias, por abrirme sus
puertas.*

Al Lic. GUSTAVO JIMÉNEZ
GALVÁN: A quien tuve el privilegio
de tenerle como asesor de tesis, y
desde el inicio de su elaboración,
prestó todo su interés y diligencia
en su revisión.

*Gracias, por sus comentarios y
consejos.*

0

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

ÍNDICE

E

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

ÍNDICE

Página

INTRODUCCIÓN.....1

CAPÍTULO I

**1. CONCEPTUALIZACIÓN Y NATURALEZA
JURÍDICA DE LOS IMPUESTOS**

1.1 Los impuestos.....2

 1.1.1 Concepto etimológico.....2

 1.1.2 Concepto doctrinario.....3

 1.1.3 Concepto jurídico.....6

 1.1.3.1 Código Fiscal de 1938.....7

 1.1.3.2 Código Fiscal de 1967.....7

 1.1.3.3 Código Fiscal vigente.....8

1.2 Elementos del concepto de impuesto.....9

 1.2.1 El impuesto es una prestación.....10

 1.2.2 En dinero o en especie.....11

 1.2.3 EL Estado fija los Impuestos Unilateralmente.....12

 1.2.4 El carácter general y obligatorio de los impuestos.....13

 1.2.5 Las personas obligadas al pago del impuesto.....15

F

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1.3	Características constitucionales de los impuestos	20
1.3.1	El impuesto debe ser establecidos por una ley.....	21
1.3.2	El impuesto debe ser proporcional y equitativo.....	27
1.3.3	El impuesto debe establecerse para cubrir los gastos públicos.....	31
1.3.4	El impuesto debe ser obligatorio.....	32
1.3.4.1	La obligación tributaria.....	33
1.3.4.2	El nacimiento de la obligación.....	34
1.4	Naturaleza jurídica del impuesto	36

CAPÍTULO II

2. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

2.1	La actividad del Estado	39
2.1.1	Concepto de la actividad financiera del Estado.....	41
2.1.2	La actividad financiera del Estado.....	42
2.1.3	Fases de la actividad financiera del Estado.....	43
2.1.4	Aspectos.....	44
2.1.5	La actividad tributaria.....	45
2.1.5.1	Etapas de la actividad tributaria.....	46
2.2	Ciencias que estudian la actividad financiera del Estado	47
2.2.1	Ramas del Derecho Financiero.....	48

2.3	Finanzas públicas.....	49
2.4	Ingresos del Estado.....	51
2.4.1	Concepto de ingresos públicos.....	52
2.4.2	Ingresos públicos federales en México.....	52
2.4.3	Ingresos tributarios.....	54
2.5	Gasto público.....	54
2.5.1	Gasto público e ingresos públicos.....	57
2.5.2	El deber de los gobernados a contribuir al gasto público.....	58
2.5.3	Naturaleza constitucional del gasto público.....	62
2.6	Presupuesto del Estado.....	64
2.6.1	Concepto.....	65
2.6.2	Naturaleza jurídica.....	67
2.7	Servicios públicos.....	69
2.8	Organismos recaudadores.....	70

CAPÍTULO III

3. MARCO JURÍDICO

3.1	Marco jurídico de los impuestos.....	78
3.1.1	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	79

H

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

3.1.2	Tratados internacionales.....	88
3.1.3	Jurisprudencia.....	91
3.1.4	Código Fiscal Federal.....	94
3.2	Marco jurídico del comercio electrónico.....	94
3.2.1	Código Civil.....	97
3.2.2	Código Federal de Procedimientos Civiles.....	99
3.2.3	Código de Comercio.....	100
3.2.4	Ley Federal de Protección al Consumidor.....	110
3.2.5	Leyes impositivas aplicables al comercio electrónico.....	115
3.2.5.1	Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	116
3.2.5.2	Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	117

CAPÍTULO IV

4. DERECHO COMPARADO ENTORNO AL INTERNET Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO

4.1	Los avances tecnológicos y el comercio.....	120
4.2	Conceptos fundamentales.....	122
4.2.1	Definición de red.....	122
4.2.2	Definición de intranet.....	123
4.2.3	Definición de Internet.....	123
4.2.4	Definición de servidor.....	125

1

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

4.2.5	Definición de página web.....	126
4.2.6	Definición de comercio electrónico.....	127
4.3	Modalidades del comercio electrónico.....	129
4.4	Perspectiva internacional entorno al Internet y el comercio electrónico.....	133
4.4.1	Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI – WIPO).....	134
4.4.1.1	La Organización Mundial de la Propiedad Intelectual en materia de Internet.....	135
4.4.2	Comisión de Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI –UNCITRAL).....	137
4.4.3	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE – OECD).....	142
4.4.3.1	Categorías de las transacciones en el comercio electrónico.....	143
4.4.3.2	Criterios presentados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE en materia de tributación del comercio electrónico.....	150
4.4.4	Área de Libre Comercio de las Américas (ALCA).....	155
4.4.5	Cámara de Comercio Internacional (ICC).....	157

4.5	Derecho Comparado.....	160
4.5.1	Canadá.....	163
4.5.2	Estados Unidos.....	166
4.5.2.1	Propuestas del gobierno norteamericano Respecto de los impuestos en Internet.....	168
4.5.3	Colombia.....	169
4.5.4	México.....	175
4.6	La validez de la firma digital y los documentos electrónicos en Latinoamérica.....	181

CAPÍTULO V

5.	IMPUESTOS VIGENTES APLICABLES A LAS TRANSACCIONES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO Y PROBLEMAS QUE LAS MISMAS PRESENTAN	
5.1	Comercio electrónico y tributación en México.....	188
5.2	Breve análisis de algunos de los impuestos vigentes en México aplicables a las transacciones del comercio electrónico.....	192
5.2.1	Análisis de la aplicación del impuesto sobre la renta a las transacciones del comercio electrónico.....	193
5.2.2	Análisis de la aplicación del impuesto al valor agregado a las transacciones del comercio electrónico.....	197

5.3 Problemas y cuestiones más relevantes que las transacciones del comercio electrónico suponen en materia fiscal.....	203
5.3.1 Problemas generales, que las transacciones del comercio electrónico suponen para la fiscalización.....	205
5.3.2 Breve análisis de algunos problemas que traen consigo las transacciones del comercio electrónico a la imposición directa.....	207
5.3.2.1 El problema que radica en la identificación de los sujetos que intervienen en las transacciones del comercio electrónico.....	212
5.3.2.2 La problemática del establecimiento permanente..	214
5.3.2.2.1 El establecimiento permanente en la normativa vigente mexicana.....	216
5.3.2.2.2 El establecimiento permanente en el Modelo de Convenio de la OCDE.....	221
5.3.2.2.3 El servidor y la página Web constituyen o no un establecimiento permanente.....	228
CONCLUSIONES.....	244
BIBLIOGRAFÍA.....	250

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

INTRODUCCIÓN

I

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Introducción

Los grandes progresos en las tecnologías de información y la comunicación (TIC) y de Internet han generado cambios, que traen aparejados grandes beneficios. Por ejemplo, hoy en día las personas se comunican desde dos puntos muy distantes del planeta a través de los medios que ofrece Internet, como son los mensajes por correo electrónico, foros públicos, conferencias y videoconferencias, etcétera.

No sólo se han visto beneficiadas las personas, sino también las empresas han encontrado grandes oportunidades en el desarrollo de las comunicaciones, porque gracias a éstas pueden estar al alcance de otras empresas o potenciales clientes dispersos alrededor del mundo. Ya que si partimos de la premisa de que los costos de las comunicaciones se reducen, esto trae como beneficio el que estas tecnologías estén al alcance de las empresas, sin considerar el tamaño de las mismas.

En el ámbito fiscal, el desarrollo de las comunicaciones representa para el Estado, una oportunidad para mejorar la eficiencia de los sistemas de administración de impuestos, ya que el procesamiento electrónico de datos, de declaración y registro de impuestos contribuye a bajar los costos de administración y a hacerla más eficiente. Así mismo, se puede realizar la verificación de la información entre departamentos, e incluso entre países —a través de tratados bilaterales y multilaterales— que puede contribuir al control y al cumplimiento con las leyes sobre impuestos entre varias jurisdicciones.

No obstante lo anterior, los avances en las tecnologías de información y la comunicación (TIC) y de Internet, se reflejan en el creciente uso de la

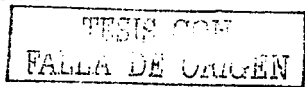
tecnología electrónica para la realización de transacciones comerciales, dando como resultado el desarrollado de un gran número de transacciones novedosas, típicas del comercio electrónico y otras que han surgido como consecuencia de las anteriores. Al respecto, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha diferenciado veintiséis categorías de transacciones, las cuales estableceremos en el presente estudio.

Por lo tanto, el crecimiento de las transacciones electrónicas que complementan y en algunos casos reemplazan los modos tradicionales de entrega o intercambio de bienes o servicios representa un desafío con respecto a la recaudación y el manejo de impuestos.

Asimismo, la nueva forma de llevar a cabo el comercio, ha hecho más evidente en México la existencia de una gran brecha entre los avances tecnológicos que se producen en forma casi instantánea y cotidiana en la red y el soporte legal que los mismos puedan tener.

Ahora bien, en lo que concierne al ámbito fiscal, éste no se escapa del desfase existente en la legislación, porque a diferencia del comercio convencional, el Internet no tiene ubicación física, los usuarios no lo controlan y en general se desconoce la trayectoria por la que se desplaza la información.

Por lo anterior, al gobierno mexicano se le presentan una serie de desafíos, ya que no es tarea fácil crear un sistema legal-impositivo que cumpla con los fines recaudatorios y que respete los principios de tributación que rigen en relación con el comercio tradicional, así como adecuarse para su aplicación a los distintos tipos de comercio de esta nueva vía de comercialización.



Además, que sea aplicable a un mundo sin fronteras y a su vez capaz de aceptar los cambios que se producen con respecto a la tecnología y al Internet que día con día presentan cambios. Y como si lo anterior fuera poco, debemos de agregar el hecho de que el sistema impositivo no debe coartar las posibilidades de expansión del comercio electrónico, ni ir en contra del desarrollo de las empresas que se dedican al nuevo tipo de comercio.

Con el presente trabajo no pretendemos solucionar lo antes expuesto, ya que de acuerdo a lo que investigamos, el lograr una legislación fiscal con las características anteriores, lleva años de investigaciones y estudios como lo han venido realizando ya varios organismos internacionales y Estados. Sólo pretendemos destacar el hecho de que los criterios establecidos en la legislación fiscal vigente, a efecto de sujetar a un determinado contribuyente a las cargas impositivas, no son aplicables a algunas de las categorías de transacciones que se realizan por medio de esta nueva forma de comercio que se da a través del Internet, lo anterior, porque muchos conceptos fiscales que se diseñaron para un mundo de comercio de productos tangibles ya no resultan adecuados para un mundo de comercio de información que se transmite en forma digital.

También, debemos destacar que debido a la falta de ubicación física de Internet, se torna más difícil la tarea por parte de la autoridades, para fiscalizar las actividades comerciales que se llevan a través de éste, lo anterior, puede traer un problema grave, como lo son las pérdidas de ingresos fiscales que entrañan los impuestos no recaudados sobre las transacciones en Internet, es decir, que los principales problemas que atañen al comercio electrónico, desde una perspectiva fiscal, pueden llevar a uno sólo: la disminución en la recaudación, que a su vez traería consecuencias para el buen desarrollo de la actividad financiera del Estado.

Por lo antes expuesto, en el primer capítulo estableceremos la conceptualización y naturaleza jurídica de los impuestos, esto porque de entre los recursos financieros que el Estado necesita para poder realizar las facultades y obligaciones, tanto económicas, como jurídicas, sociales y políticas, que le fueron otorgadas e impuestas constitucionalmente se encuentran las contribuciones, de las cuales forman parte los impuestos, siendo estos los más importante dentro de los ingresos que percibe el Estado, dado que le permite a éste una recaudación fiscal muy significativa.

Una vez establecida la naturaleza jurídica de los impuestos, así como sus elementos y características constitucionales, estableceremos en el capítulo segundo, la importancia de la actividad financiera del Estado, que radica en que éste para lograr sus fines, ejercer sus funciones y prestar los servicios públicos a su cargo, encaminados a favor de la sociedad, requiere de ingresos que obtiene, administra y eroga en ejercicio de dicha actividad financiera.

En el capítulo tercero, fijaremos el marco jurídico de los impuestos, así como los esfuerzos que se han realizado en México, impulsados por el conglomerado de organizaciones públicas y privadas, para modificar la legislación mexicana que dé el respaldo de los movimientos comerciales por el Internet; dichos esfuerzos se materializaron en reformas y adiciones a varias disposiciones legales, las cuales analizaremos brevemente siguiendo la iniciativa de decreto, así como el propio Decreto —que se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el 29 de mayo del 2000— por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, del Código Federal de Procedimientos Civiles, del Código de Comercio y de la

Ley Federal de Protección al Consumidor, publicado en el Diario Oficial de la Federación, en la fecha antes mencionada.

Destacando que dichos avances no son suficientes, ya que en relación a la materia tributaria, aún no se ha realizado la tarea de analizar el impacto negativo que sobre la recaudación de impuestos traerá la falta de disposiciones aplicables al comercio electrónico.

Una vez establecido el marco jurídico de los impuestos y el comercio electrónico, entraremos al capítulo cuarto, dentro del cual creemos importante citar varios conceptos fundamentales relacionados con este capítulo, así como las modalidades del comercio electrónico, para después establecer la perspectiva internacional, en la cual analizaremos lo que los gobiernos de los países con mayor presencia en la red comenzaron a considerar sobre el impacto que tendrían las tecnologías asociadas a Internet en distintos sectores de la sociedad, y las acciones que dichos gobiernos emprendieron a través de ciertos organismos internacionales, orientadas a impulsar el comercio electrónico de forma ordenada. Asimismo, haremos un breve análisis de las legislaciones que sobre el Internet y el comercio electrónico han adoptado determinados países.

Por último, en el capítulo quinto analizaremos algunos de los impuestos vigentes aplicables a las transacciones típicas de comercio electrónico, ya que en México, los gravámenes que integran el sistema tributario mexicano, entre ellos, el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado son aplicables a las transacciones que se llevan a cabo a través del comercio electrónico. Nos enfocaremos principalmente a los dos impuestos antes mencionados, por ser ambos de mayor incidencia en cuanto al comercio en la actualidad, así como por considerarse impuestos de mayor importancia.

Así, también realizaremos una breve descripción de algunos de las consecuencias que pueden presentarse, en los casos en que por las características de este tipo de comercio, no existen situaciones contempladas en las leyes que nos rigen. Así como las cuestiones más relevantes, como lo es, el concepto de establecimiento permanente, por lo cual analizaremos a partir de los principios y criterios disponibles a nivel tanto de la normativa fiscal mexicana como internacional, aquellos supuestos y operaciones que implican la existencia de un establecimiento permanente en el ámbito de las actividades del comercio electrónico.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPÍTULO I

**CONCEPTUALIZACIÓN
Y NATURALEZA JURÍDICA
DE LOS IMPUESTOS**

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1

PAGINACIÓN DISCONTINUA

1.1 Los impuestos

De entre los recursos financieros –reconocidos por la doctrina y la ley– que tiene el Estado para llevar a cabo todas aquellas atribuciones que le fueron otorgadas constitucionalmente y logre sus metas que en materia económica se tienen, se encuentran las contribuciones, de las cuales forman parte los impuestos, siendo éstos los más importantes dentro de los ingresos que percibe el Estado, dado que le permite a éste una recaudación fiscal muy significativa.

Para desarrollar el concepto etimológico y jurídico del impuesto, debemos de recurrir a la doctrina, dado que de esta última se han considerado elementos para plasmar en la ley, ya que detrás de todas las normas encontramos a la doctrina que constituye los principios jurídicos de los impuestos en los que se apoya la legislación.

1.1.1 Concepto etimológico

La palabra impuesto proviene del latín *impositus*,¹ cuyo significado es tributo o carga; asimismo, en el Diccionario de la Real Academia Española podemos encontrar otras definiciones, que a continuación transcribimos:

"impuesto, *ta*.

(Del part. irreg. de imponer; lat. impositus).

1. *m. Der. Tributo que se exige en función de la capacidad económica de los obligados a su pago.*
2. *– **directo**. m. El que grava las fuentes de capacidad económica, como la renta y el patrimonio.*
3. *– **indirecto**. m. El que grava el consumo o gasto".*

¹ *Diccionario de la Real Academia Española*. Dirección: <http://www.el-castellano.com/diccio.html>

De acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española, el significado de la palabra impuesto es tributo, por tal razón, es importante citar las definiciones que se establecen en la obra antes citada respecto de la palabra tributo:

“tributo.

(Del lat. *tributum*).

1. m. Aquello que se tributa.
2. m. **censo** (contrato por el que se sujeta un inmueble al pago de una pensión anual).
3. m. Carga continua u obligación que impone el uso o disfrute de algo.
4. m. *Der.* Obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas”.

Con base en lo anterior, podemos decir que el impuesto es el tributo que se exige en función de la capacidad económica de los obligados a su pago, establecido por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas.

1.1.2 Concepto doctrinario

Existe una gran variedad de definiciones, ya que cada autor da una definición de impuestos, destacando los elementos que considera más importantes. Al respecto Armando Porras y López,² dice: “El concepto doctrinario del impuesto es tan variado como escuelas, doctrinas económicas, ideas financieras, jurídicas existen”, por lo que estableceremos sólo algunas de las definiciones que consideramos más apegadas a nuestra realidad jurídica.

De esta manera tenemos las siguientes definiciones:

² Cit. Por. Sánchez Leon, Gregorio, *Derecho fiscal mexicano*, Pag. 179

Para el tratadista Giuliani Fonrouge: *"Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles".*

Asimismo, Giuliani nos establece los siguientes caracteres distintivos del tributo:

- a) Que es una obligación de dar dinero o cosa;
- b) Que emana del poder de imperio estatal;
- c) Que es establecida por la ley;
- d) Que se aplica a personas individuales o colectivas;
- e) Que se encuentren en alguna de las diversas situaciones predecibles, como determinada capacidad económica, realización de ciertos actos, etcétera.

Giannini⁴ establece que la definición de impuesto es: *"La prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y en el modo establecido por la ley con el fin de conseguir una entrada".*

Ahora bien, Eheberg⁵ define el impuesto de la siguiente forma: *"Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero al Estado y demás entidades de Derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinada unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas".*

³ Cfr. Por. Quintana Vallierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge. *Derecho tributario mexicano*. Pág. 46

⁴ Cfr. Por. De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero mexicano*. Pág. 5

⁵ Cfr. Por. Flores Zavala, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*. Pág. 35

De acuerdo al Diccionario Jurídico 2000⁶:

"El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre es dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria".

Con base en las definiciones anteriores, podemos observar que cada autor da una definición de impuestos, destacando los elementos que considera más importantes.

Por último, transcribiremos una de las definiciones doctrinales del impuesto, que en nuestra opinión es una de las más acertadas, ya que contiene mayores elementos jurídicos y es establecida por el profesor Raúl Rodríguez Lobato,⁷ define al impuesto de la siguiente forma: *"Es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato".*

Ahora bien, consideramos oportuno referirnos a la división que hace Rodríguez Lobato (en las páginas 5 y 6 de su obra Derecho Fiscal) sobre la contribución, y a la que considera como un concepto genérico que implica a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado. Para él las contribuciones se dividen en:

- a) Contribuciones forzadas o tributos. Son las exacciones que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuan a la hipótesis normativa prevista en la propia ley, los tributos "(...) abarcan

⁶ Desarrollo Jurídico Copyright 2000, Pág. DJ2K - 1387
⁷ Derecho Fiscal, Pág. 61

diferentes exacciones, como son: Los impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales y las tres son producto del ejercicio de la potestad o poder tributario del Estado”.

- b) Contribuciones voluntarias.** Son las que se derivan de un acuerdo entre los particulares y el Estado (contrato de compraventa, de arrendamiento, etcétera, o bien, de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad (donación, legado).

1.1.3 Concepto jurídico

De los conceptos anteriores se desprende que, uno de los elementos de la definición del impuesto, es que éste se fija en la ley; por ello, para establecer el concepto jurídico del impuesto analizaremos la definición que sobre éste se establece en los distintos Códigos Fiscales Federales como son el de 1938, 1967 y 1981 o vigente, ya que consideramos que en éstos no se describe a ningún impuesto en particular, sino se refiere a todos en general, es decir, contiene normas generales de muy diversos temas que se relacionan con todos los impuestos en general y aplicables a todos ellos.

Una vez establecido lo anterior, citaremos la definición que sobre el impuesto se ha decretado en los Códigos Fiscales antes mencionados.

1.1.3.1 Código Fiscal de 1938

El Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1938, estableció en su artículo 2 el siguiente concepto de impuesto: *"Son impuestos, las prestaciones en dinero y en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal"*.

De la definición anterior podemos extraer los siguientes elementos:

Son impuestos;

- a) Las prestaciones en dinero y en especie;
- b) Que el Estado fija unilateralmente;
- c) Con carácter obligatorio;
- d) A todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

1.1.3.2 Código Fiscal de 1967

Por su parte, el Código Fiscal del 30 de diciembre 1966, que entró en vigor el 1° de abril de 1967, razón por la que algunos autores se refieren a éste como Código Fiscal Federal de 1966 y otros autores lo citan como Código Fiscal Federal de 1967, pues bien, después de haber hecho esta observación, citaremos el artículo 2 de dicho Código, en el cual establecía el concepto de impuesto, de la siguiente forma: *"Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos"*.

Con base en la definición anterior, podemos observar que ésta contiene los siguientes elementos:

Son impuestos;

- a) Las prestaciones en dinero o en especie;
- b) Que fija la ley con carácter general y obligatorio;
- c) A cargo de personas físicas y morales;
- d) Para cubrir los gastos públicos.

1.1.3.3 Código Fiscal vigente

El Código fiscal vigente fue publicado en el diario oficial de la federación el 31 de diciembre de 1981 y entró en vigor a partir del 1 de enero de 1983, excepción hecha del título VI, del procedimiento contencioso administrativo, cuya vigencia inició el 1 de abril de 1983; este Código establece el concepto de impuesto en su artículo 2 fracción I, de la siguiente forma:

"Artículo 2.- (...), I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo".

Así tenemos que los elementos que establece esta definición son los siguientes:

Los Impuestos son;

- a) Las contribuciones establecidas en ley;
- b) Que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma;

- c) Y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo. Las fracciones anteriores se refieren a las aportaciones de seguridad social, a las contribuciones de mejoras y derechos respectivamente, ya que en este artículo se establece la clasificación de las contribuciones, y de la cual forma parte los impuestos.

Por lo anterior, consideramos que nuestro Código Fiscal vigente es muy conciso en la definición que nos proporciona del impuesto.

1.2 Elementos del concepto de impuesto

Al inicio de este capítulo, señalamos que el impuesto es considerado como el más importante dentro de los ingresos que percibe el Estado, porque le permite a éste una recaudación fiscal muy significativa y así atender sus gastos que se originan al hacerle frente a sus diversas atribuciones que le fueron concedidas constitucionalmente; cuando el Estado no tiene bastante con lo recaudado, se endeuda emitiendo deuda pública o pidiendo prestado a bancos nacionales o extranjeros.

Reiterando lo anterior, parte importante para el logro de dichas metas la constituyen los impuestos, como queda asentado en el artículo 1º de la Ley de Ingresos de la Federación para 2002.

Con base en los conceptos jurídicos mencionados anteriormente, y siguiendo a Ernesto Flores Zavala y Gregorio Sánchez, vamos a analizar los siguientes elementos con que cuentan dichos conceptos:

1.2.1 El impuesto es una prestación

El Código Fiscal de 1938 y el Código Fiscal de 1967 en su definición de impuesto, establecen que éste es una prestación, entretanto el Código Vigente ya no lo menciona, por lo tanto, consideramos que se refiere al impuesto de una manera no reiterativa como lo hacen los Códigos anteriores, ya que dentro de los sinónimos de la expresión <<prestación>> se encuentran, tanto la palabra <<impuesto>> como <<tributo>> y se estaría redundando sobre lo mismo, como ocurre en los Códigos anteriores.

Asimismo, la expresión <<prestación>> significa que es una carga o deber⁸ por lo que es una obligación de dar algo, sin que surja para el obligado a aquélla, derecho alguno de recibir algo a cambio. En efecto, el pagar los impuestos no da al sujeto que los paga derecho de exigir algo a cambio, así que no podemos reclamar jurídicamente al Estado una determinada obligación, por lo que se puede considerar un pago a fondo perdido. Este elemento parece exclusivo de los impuestos, porque en ellos es más evidente el poder de soberanía, dado que el pago del mismo no se vincula ni directa ni indirectamente, económica o jurídicamente a ninguna relación específica con alguna actividad del Estado con el particular.

Aunque gran parte de los ingresos del Estado se transformarán en servicios públicos, no habrá una relación directa, inmediata y perceptible, entre el pago del particular y la actividad del Estado.

En conclusión, el contribuyente realiza su pago sin compensación alguna; por ello, tanto en la ley como en la doctrina se fija como una <<prestación>>.

⁸ Sánchez León, Gregorio, Opus. CII, Pag. 182

Al respecto, es oportuno transcribir la Tesis que recayó al amparo en revisión 3097/88. Pastelería La Paloma, S.A. de C.V., del 12 de diciembre de 1989. 5 votos. Ponente: Jorge Carpizo. Secretario: Jean Claude Tron Petit. Semanario Judicial de la Federación. Enero-junio 1990. Pleno. Página 205; que establece:

"IMPUESTOS. SU VALIDEZ NO DEPENDE DE UNA CONTRAPRESTACION ESPECIFICA E INDIVIDUAL EN FAVOR DEL CONTRIBUYENTE.- Los impuestos tienen como característica esencial ser prestaciones unilaterales de carácter general y obligatorio en favor del Estado y a cargo de todos los sujetos pasivos que realicen las situaciones de hecho previstas en el supuesto de la norma sustantiva tributaria. Además, constituyen un medio para que el Estado obtenga recursos y esté en posibilidad para desarrollar su actividad encaminada a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de necesidades generales cuyo establecimiento deriva del poder de imperio estatal, por lo que no existe la obligación de una contraprestación específica e individual".

1.2.2 En dinero o en especie

El Código Fiscal de 1938 y el Código Fiscal de 1967 en su definición de impuesto, establecen que la prestación debe cumplirse con la entrega de dinero o en especie, mientras que el Código Vigente ya no lo menciona.

Actualmente la obligación se cumple en dinero autorizado para circular, es decir, que el pago debe ser en dinero numerario del cuño corriente y autorizado para circular; sin embargo, el cumplimiento de la obligación por medio de la entrega en especie se puede llevar a cabo de manera excepcional; un ejemplo de esto se establece en una circular de La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (dirección <http://www.shcp.gob.mx>) en la que permite que los artistas, pintores, y escultores, paguen su impuesto sobre la renta mediante la entrega de alguna de sus obras.

Asimismo, no se puede catalogar como pago de impuestos el servicio personal, prestado obligatoriamente como es el caso del servicio militar y el del jurado, ya que la prestación debe ser en dinero o en especie, no en servicio, para que aquélla pueda llamarse impuesto.

1.2.3 EL Estado fija los impuestos unilateralmente

De los Códigos mencionados anteriormente, sólo el de 1938 establecía este elemento, con el cual se pretende destacar que en el establecimiento de los impuestos no se toma en cuenta la voluntad de los particulares, sólo cuenta la voluntad del Estado, expresada en una ley; asimismo, la expresión <<unilateralmente>> encierra que no es necesario para su establecimiento un acuerdo previo de los sujetos del impuesto; es decir, el establecimiento del impuesto nunca se origina por mutuo acuerdo de voluntades entre los particulares y el Estado, ya que este último está facultado constitucionalmente, para que por medio de sus órganos lo establezca.

En el mismo sentido Gregorio Sánchez,⁹ dice: "(...) *las leyes sólo se establecen unilateralmente por el Estado y nunca se originan por mutuo acuerdo de voluntades entre los particulares y el Estado*".

Por lo anterior, consideramos que no es necesario establecer en el concepto de impuesto la frase: "(...) *que el Estado fija unilateralmente*", ya que no hay otra forma de establecer un impuesto, sino es por medio de una ley que sólo puede ser fijada por el Estado.

⁹ Opus. Cit. Pág. 181

1.2.4 El carácter general y obligatorio de los impuestos

El Código Fiscal de 1938 en su definición de los impuestos, sólo fija el carácter obligatorio de éstos, mientras que Código Fiscal de 1967 establece tanto el carácter general como obligatorio; asimismo, el código vigente no menciona a ninguna de estas dos características, por lo que estamos de acuerdo con la opinión del autor Gregorio Sánchez, sobre el hecho de que el texto vigente es más acertado, ya que ambas características de la norma jurídica, como son generalidad y obligatoriedad se dan automáticamente al establecerse en la ley.

Por otro lado, tenemos que el carácter obligatorio de los impuestos es un elemento que trae consigo el hecho de que una vez realizado el acto que da origen al pago del impuesto, la Ley faculta al Estado a tomar todas las medidas necesarias para coaccionar a un particular a que efectúe su deber que le ha impuesto de contribuir al gasto del Estado y que sin la voluntad del particular o aun en contra de ésta, haga efectivo el impuesto con el patrimonio del particular, como se estatuye en los términos del párrafo segundo del Artículo 22 constitucional, se puede aplicar la totalidad del patrimonio (nos referimos a todos los bienes que pueden ser embargables) de un contribuyente al pago de impuestos.

Para reafirmar lo antes expuesto, consideramos oportuno transcribir la interpretación que hace la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis:

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Instancia: Segunda Sala

Época: Quinta Época

Localización

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte: LI Tesis:

Página: 1081

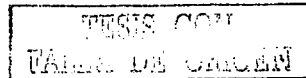
Rubro

**"IMPUESTOS, TODOS LOS BIENES DEL CAUSANTE
RESPONDEN POR LOS."**

Texto

Del artículo 31 constitucional, que fija la obligación para los mexicanos, de contribuir a los gastos públicos en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, no se deduce que encierre la idea de que las cargas fiscales, únicamente se hagan efectivas en los bienes que constituyan el objeto del impuesto, ya que las características de proporcionalidad y equidad, se refieren, en los términos de la doctrina hacendaria, a que las contribuciones se establezcan por el Legislador, en condiciones de que graven al causante, en relación con su capacidad económica, y a que los arbitrios del Estado graviten sobre distintas fuentes de riqueza y no sobre una determinada; pero nunca a que sólo se encuentren afectos al pago de las obligaciones fiscales, determinados bienes de aquél, pues aunque las relaciones del Estado, por lo que hace a sus intereses pecuniarios, están regidas por normas de derecho público, si en las obligaciones de carácter patrimonial entre particular, la totalidad de sus bienes responden a éstas, de acuerdo con la ley, no hay razón, lógica ni jurídica, para concluir que los adeudos con el Fisco, que forman parte de su patrimonio, deben carecer de tal garantía, únicamente porque pertenecen al Estado.

La fracción IV del artículo 31 constitucional, únicamente señala las reglas generales a las que, de manera precisa e ineludible, deberán sujetarse los legisladores, para el señalamiento de los impuestos con que obligatoriamente tendrán que cumplir los mexicanos; pero de los términos de la misma fracción, nada se infiere acerca de los medios a



que deberán sujetarse las autoridades encargadas del cobro de dichos impuestos, ni indica el carácter de éstos por lo que se refiere a su cobro; de manera que las disposiciones de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación, que permiten hacer el cobro de impuestos, en bienes distintos de los que originan, por ningún concepto pueden ser violatorias de las reglas establecidas”.

TOMO LI, Pág. 1081.- Amparo Administrativo en Revisión 7228/36.
Sada Vda. de González Concepción.- 12 de febrero de 1937.
Unanimidad de votos.

1.2.5 Las personas obligadas al pago del impuesto

Retomando el análisis que sobre el concepto de impuesto hemos venido haciendo, en el Código Fiscal de 1938, fija que estará a cargo de los individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, generaliza al utilizar la palabra <<individuos>>; sin embargo, en su artículo 20 nos daba una definición de sujeto pasivo: “Sujeto o deudor de un crédito fiscal es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal”. Por su parte, el Código Fiscal de 1967 también fija la definición de <<Sujeto Pasivo>>, en su artículo 13 dice: “Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal”.

Fija el mismo precepto que: “También es sujeto pasivo cualquier agrupación que constituya una unidad económica diversa de las de sus miembros”, que podemos asimilar a las personas morales, para efectos fiscales. En cuanto al Código

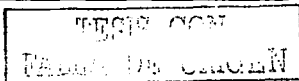
vigente, no establece la definición de sujeto pasivo, sin embargo, en su artículo 1º, párrafo primero establece lo siguiente: *"Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas"*.

Cabe señalar, que con base en los tres Código Fiscales Federales que hemos mencionado en este capítulo, podemos establecer la siguiente clasificación de los sujetos pasivos:

- a) Las personas físicas, conforme a los artículos: 21, fracción I y II, del Código Fiscal de 1938, 13 del Código Fiscal de 1967 y 1º, párrafos primero y tercero del Código Fiscal de 1981, se considera a las personas físicas como parte de los sujetos del impuesto. Podemos entender como tal a todo ser humano considerado individualmente, con capacidad para ser titular de derechos y obligaciones; sin embargo, debemos de aclarar que al Derecho Tributario todo ser o ente es capaz de derechos y obligaciones fiscales. Al respecto Jarach¹⁰ dice: *"Quien tiene capacidad en el Derecho Privado, la tienen también en el Derecho tributario, pero la capacidad de los entes que desconoce aquella rama del Derecho, a los que la misma considera incapaces, la poseen en el Derecho tributario, pues basta ser titular de relaciones económicas para que se tenga capacidad tributaria"*. Y la única limitación que encuentra el sujeto pasivo incapaz, es que no puede agotar el procedimiento de ejecución sin que previamente se discierna a éste un tutor, para que en su nombre oponga las defensas que considere pertinente ya que, como en las demás ramas del Derecho se le niega personalidad; por sí mismo no podría acudir a un tribunal.

¹⁰ Cif. Por. Margain Manolou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Pag. 299

- b) Las personas morales, forman parte de la clasificación de los sujetos pasivos, esto conforme a los artículos: 21, fracción III, del Código Fiscal de 1938, 13 del Código Fiscal de 1967 y 1º, párrafo primero del Código Fiscal de 1981, entendiéndose como tales a todas las asociaciones y sociedades civiles y mercantiles, constituidas de acuerdo con las leyes mexicanas y las extranjeras que tengan domicilio o agencias en nuestro país, establecidas en o como lo establece el artículo 13 del Código Fiscal de 1967: *"También es sujeto pasivo cualquier agrupación que constituya una unidad económica diversa de las de sus miembros"*.
- c) Los establecimientos públicos, fijados en el artículo 21, fracción IV, del Código Fiscal de 1938, 13 del Código Fiscal de 1967 por ser personas morales y 1º del Código Fiscal de 1981 por la misma razón, y en general, los organismos públicos con funciones descentralizadas del Estado, pero con personalidad jurídica propia, por ejemplo Petróleos Mexicanos. El Código Fiscal Federal de 1938, en su artículo 30 fracción I, decía: *"Los organismos públicos con personalidad jurídica, dependientes de cualquiera de esas entidades (Federación, Estados, Municipios y Distrito Federal y Territorios) estarán sujetas al pago de las contribuciones federales, excepción hecha de los impuestos sobre renta y sobre herencias, legados y donaciones"*.
- d) La Federación, los Estados y los Municipios, cuando su actividad no corresponde a sus funciones propias de Derecho Público, fijados en el artículo 30, fracción I, del Código Fiscal de la Federación de 1938 y 16, fracción I, del de 1966. Es decir, cuando desarrollan actividades iguales a las de los particulares, en cuanto a sus fines inmediatos. Asimismo, estarán exentas del pago del impuesto sobre la renta cuando estén destinadas a un servicio



público, como lo establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1964, en su artículo 5, fracción I.; Las empresas de cualquier naturaleza pertenecientes al Gobierno Federal, al del Distrito Federal y a los Municipios cuando estén destinadas a un servicio público.

El Código Fiscal de la Federación Vigente, fija en su artículo 1º, segundo párrafo que, *"La federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente"*.

Por su parte, la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980, en su artículo 73, párrafo segundo, dice: *"La Federación, los Estados y Municipios sólo tendrán las obligaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo"*. Dichas obligaciones son: *"(...) retener y enterar el impuesto y exigir la documentación que reúna los requisitos fiscales, cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ello en términos de Ley"*.

Por otro lado, en el Código Fiscal de 1967 se agrega "mexicana o extranjera", es decir, se considera ya la nacionalidad del sujeto pasivo que realiza el hecho generador de la obligación fiscal, ya que la persona física o moral puede ser mexicana o extranjera, residente en territorio nacional o residente en el extranjero, cuya fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional.

De conformidad con el artículo 31, fracción IV, constitucional, es obligación 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"*.

Como podemos observar, la Constitución Federal no establece la obligación de los extranjeros a contribuir a los gastos públicos, existiendo en ésta una laguna al respecto; sin embargo, dicha obligación sí la establece como ya vimos el Código Fiscal de 1967.

Emilio Margain Manautou¹¹ considera que los extranjeros, "(...)sí están obligados al pago de tributos, dado que al hacer uso de nuestras instituciones públicas, en igualdad de circunstancias que los mexicanos, justo es que también en igualdad de condiciones se les grave en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Por otra parte, analizaremos el otro fragmento de la definición que de sujeto pasivo nos dan los Códigos antes mencionados, "(...) que, de acuerdo con las leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal". En esta parte el Código de 1967 suprime la expresión <<de una manera directa>>, en relación con el Código de 1938.

Ahora bien, cabe observar que en este fragmento de la definición se establece que una persona está obligada al pago de una prestación al Fisco Federal, por lo tanto, este se encuentra en la posibilidad legal de exigirle a aquél el pago de la prestación debida. En este orden de ideas, el maestro Flores Zavala,¹² establece lo siguiente: "*Sujeto pasivo del impuesto es el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél*". A este último lo podemos considerar de acuerdo al

¹¹ Opus. Cit. Pag. 300

¹² Opus. Cit. Pag. 55

artículo 26, del Código Fiscal, como responsable solidario, quien será el individuo que paga en realidad el gravamen porque su economía será la que resulte afectada con el pago.

Por lo antes expuesto, consideramos que el sujeto pasivo es la persona física o moral, mexicana o extranjera, con o sin personalidad jurídica que de acuerdo con las leyes fiscales, está obligada al pago de contribuciones, una vez que se ha realizado el presupuesto de hecho previsto por la ley impositiva, es decir, que se ha realizado lo que se llama hecho generador, el cual consiste en un acto, un hecho, una circunstancia o una situación –que el legislador establece en una ley–, la cual obliga al sujeto que la realiza a pagar un impuesto.

1.3 Características constitucionales de los impuestos

Como ya lo hemos mencionado con anterioridad, nuestra Constitución fija la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, al fijar dicha obligación indica también la forma en que se debe establecer, así como los requisitos que debe reunir, pues bien podemos considerar a dichos requisitos como una forma de limitar la facultad del Estado.

A estas limitaciones o garantías las podemos considerar también como las características constitucionales o requisitos de los impuestos, es decir, se les da diversas connotaciones dependiendo del enfoque que le da cada autor, como sucede con cualquier otro tema que es estudiado, analizado o desarrollado a través de la doctrina, por diversos autores.

Del estudio legal del impuesto, en relación con los principios que sobre la materia recoge la Constitución Política del país, podemos decir que todo impuesto debe reunir ciertas características.

Dichas características se desprenden del precepto constitucional que ya hemos venido mencionando, y el cual, establece la facultad del Estado para recaudar el impuesto y la obligación de los particulares para pagarlos y están contenidas en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, que a la letra establece: "*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*".

Con base en el precepto anterior se desprenden como características constitucionales de los impuestos las siguientes:

- 1.3.1 El impuesto debe ser establecido por una ley;
- 1.3.2 El impuesto debe ser proporcional y equitativo;
- 1.3.3 El impuesto debe establecerse para cubrir los gastos públicos;
- 1.3.4 El impuesto debe ser obligatorio.

1.3.1 El impuesto debe ser establecido por una ley

Esta característica, además de establecerse en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, se reitera en el párrafo segundo del artículo 14 del mismo ordenamiento, que garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme a las leyes expedidas con anterioridad al

hecho. Asimismo, se deriva de los artículo 73, fracción VII, y 74, fracción IV, de la propia constitución Federal, que señalan:

"Artículo 73. El Congreso tiene facultad: (...) VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto".

"Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados: (...) IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos; así como revisar la Cuenta Pública del año anterior".

Cabe observar, que esta característica o limitación posee dos aspectos que a continuación estableceremos:

El primer aspecto. Consiste en que todo impuesto debe establecerse únicamente mediante Ley formal como material; esto significa que debe seguir todo el proceso de creación de una Ley, es decir, todo el proceso legislativo y además su contenido debe ser general, abstracto e impersonal, por lo que podemos considerar que es ilegal el establecer un impuesto a cargo de una persona o grupo de personas individualmente determinadas. Podemos corroborar esta limitación con la garantía individual que establece el artículo 13 Constitucional: *"Nadie puede ser juzgado por leyes privativas (...)".*

El segundo aspecto. Consiste en que los impuestos forman parte de las excepciones a la regla general de que la formación de las leyes o decretos pueden comenzar en cualquier Cámara, ya que este aspecto consiste precisamente en que las leyes que establezcan impuestos deben discutirse primero en la Cámara de Diputados, como lo establece la Constitución Federal en su artículo 72, inciso h.

Así, tenemos que al indicar nuestra Constitución que las contribuciones deben de establecerse mediante ley, consagra el principio de legalidad. El profesor Sergio F. de la Garza,¹³ cita las siguientes líneas que forman parte del criterio que establece La Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto del principio de legalidad "El principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, <<nullum tributum sine lege>>". Que significa: <<No hay tributo sin ley que lo establezca>>, y que es de carácter esencial en el Derecho Tributario; ya que todo Estado de Derecho, se caracteriza por la existencia de las garantías individuales consagradas en la Constitución, así como por múltiples limitaciones legales al actuar del poder público. Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido la siguiente jurisprudencia:

"AUTORIDADES.- Las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite."

Tomo XII.- Cia. de Luz y Fuerza de Puebla, S.A. 928.

Tomo XIII.- Velasco W. María Félix. 44. Careveo Guadalupe. 514

Tomo XIV.- Parra Lorenzo y Coag. 555.

Tomo XV.- Cárdenas Francisco V. 249.

Jurisprudencia Definida de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Apéndice. 1917-1954. Tomo I. Pág. 347.

Como podemos apreciar, es una jurisprudencia muy corta, que consta de una sola oración; sin embargo, dicha oración encierra precisamente el principio al cual hemos hecho referencia, que es precisamente el principio de legalidad, conforme al cual, como modalidad del principio de juricidad del Estado de Derecho radica en que todo acto de las autoridades que interfiera

¹³ Opus. Cit. Pág. 267

la libertad, el patrimonio de los particulares, o aumente sus deberes u obligaciones debe fundarse en una disposición que tenga el carácter de ley, tanto material como formal y sólo mediante su estricto cumplimiento, se le da vigencia el principio de seguridad jurídica, a que tiene derecho todo particular frente a un Estado que se califique de Derecho.

En todos los Estados, regidos por una constitución como es el caso de nuestro país, se consagra el principio de legalidad pero al reiterar que los impuestos sólo se pueden establecer mediante ley, destaca y da una gran importancia a este requisito en materia tributaria.

Creemos pertinente transcribir una de las resoluciones de La Suprema Corte de Justicia sobre el principio de legalidad que deben de salvaguardar los impuestos:

"IMPUESTO.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDAR LOS.- Al disponer el Artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de tal manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero esté establecido por ley, segundo, 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, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el pago de impuestos imprevisibles o a título particular sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria puede en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el sujeto, la base y la cantidad de la prestación, por lo que

todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen el principio de legalidad en materia tributaria pueden enunciarse mediante el aforismo adoptado por analogía del derecho penal, "nullum tributum sine lege".

Amparo en revisión 331/76. Ma. de los Angeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.

Ahora bien, cabe observar que de acuerdo al criterio de la SCJN anterior, no basta establecer mediante ley un impuesto, sino también, que dicha ley debe contener las características esenciales de los impuestos; la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, debe de fijarse su cuantía, tasa o tarifa y la forma de computarla y pagarla. Además debe señalarse el sujeto, el objeto y la base del impuesto, la época de pago, período de imposición, exenciones, pudiendo agregar como lo hace nuestro Código las infracciones y sanciones; esta enumeración es enunciativa y no limitativa.

Lo anterior para que no haya forma de que las autoridades exactoras cometan una arbitrariedad, ni cobro de impuestos imprevistos o a título particular y pueda cumplirse para el sujeto pasivo el principio de certidumbre del Impuesto, que consiste en que debe ser cierta y no arbitraria, la fecha de pago, la forma de realizarse y la cantidad a pagar debe ser clara para el

contribuyente y para cualquier persona. Y a la autoridad no le quede más que aplicar las disposiciones dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante, las cuales deben ser generales de cumplimiento obligatorio.

Asimismo, podemos ilustrar esto con la siguiente resolución de la SCJN:

"CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. INTERPRETACIÓN DEL ARTICULO 50. DEL.- El artículo 50. del Código Fiscal de la Federación, determina: "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal". Al señalar el artículo antes transcrito que, "se considera que establecer cargas a los particulares, las normas que se refieren al sujeto, objeto, base tasa o tarifa", el legislador sólo precisa en forma enunciativa mas no limitativa los supuestos en que las disposiciones fiscales deben considerarse por quien las interpreta como de aplicación estricta, siendo por tanto la primera parte del dispositivo de cuenta el género y la segunda, la especie".

Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primero Circuito.

Amparo directo 2054/92.-Girasol Internacional, S.A.-15 de octubre de 1992.- Unanimidad de votos.-Ponente: José Méndez Calderón.-Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Semanario Judicial de la Federación, octava época, T. XIII, marzo de 1994. pág. 326.

1.3.2 El impuesto debe ser proporcional y equitativo

En cuanto a esta característica de los impuestos debemos traer nuevamente a referencia el artículo 31, fracción IV, constitucional, ya que en él se estatuye dicha característica, al establecer que los obligados deben hacerlo "(...) de la manera proporcional y equitativa, (...)". En un principio, la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que no era de su competencia el verificar si los tributos reunían los requisitos de proporcionalidad y equidad, sosteniendo que el remedio de la falta de dichos requisitos debía encontrarse en el sufragio popular; este criterio fue ratificado posteriormente.

Al respecto, en la Ejecutoria Aurelio Maldonado¹⁴ y posteriormente al formarse la jurisprudencia número 11 de la recopilación de 1965, la SCJN estableció claramente que la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituyen una garantía individual, aun cuando el precepto se encuentre localizado fuera del capítulo respectivo de constitución. *"Aun cuando el Artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías"*.

Actualmente nuestra Suprema Corte de Justicia considera que es competente para revisar las leyes, respecto a los requisitos de proporcionalidad y equidad, considerando que tales requisitos constituyen una garantía individual, aun cuando no se encuentren dentro del capítulo respectivo.

Una vez establecido lo anterior, consideramos oportuno transcribir lo que sobre la proporcionalidad y equidad de los impuestos ha resuelto la SCJN:

¹⁴ Cif. Por. De la Garza, Sergio Francisco, Opus, Cif. Pág. 269

Instancia: Pleno

Época: Séptima Época

Resolución:

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte : 199-204 Primera Parte

Tesis:

Página: 144

Rubro:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

Texto:

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

acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula".

Ahora bien, cabe indicar que el requisito de proporcionalidad lo hace consistir la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en que el deber de contribuir a los gastos públicos tiene que ser en función de la capacidad contributiva o económica y con igual sacrificio para todos los sujetos obligados al pago, considerando que no reúnen tal requisito los tributos exorbitantes y ruinosos para la economía nacional.

El requisito de proporcionalidad que señala nuestra Suprema Corte de Justicia, limita al Poder Legislativo, aun en la elección de los tributos a establecer, respecto, tanto al establecimiento de un nuevo tributo que puede llegar a considerarlo ruinoso para la economía nacional, como el aumento de las tasas o tarifas de los ya establecidos por considerar exorbitante para la economía nacional el aumento de la tarifa, igualmente con independencia de que el tributo sea o no exorbitante y ruinoso para la economía nacional puede también considerar que a un nuevo tributo le falta el requisito de proporcionalidad, si a su juicio por su monto destruye la fuente de imposición, aún cuando establezca una tarifa progresiva, porque a pesar de dicha tarifa, el nuevo impuesto, por otros motivos, puede ser exorbitante, ruinoso o bien puede destruir la fuente impositiva.

En cuanto al principio de equidad de los impuestos, lo ha hecho consistir la Suprema Corte de Justicia de la Nación en igualdad ante la ley tributaria,

debiéndose tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, que se traduce en un mismo tratamiento en lo concerniente a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones y a plazos de pago.

De donde podemos deducir que el tratamiento igual debe darse tanto en el establecimiento como a la aplicación de aquellas normas relacionadas con la determinación de la cuantía del monto del pago del tributo.

Para Refugio Fernández Martínez,¹⁵ proporcional significa: "(...) que comprenda por igual, de la misma forma a todos los individuos que se encuentran en la misma situación," para el mismo autor que sea equitativa, significa "(...) que el impacto de la contribución sea el mismo para todos de acuerdo a su real capacidad contributiva".

Por último, debemos indicar que los conceptos de proporcionalidad y equidad, así como sucede con diversos conceptos en materia tributaria no se encuentran aún precisados en forma definitiva, dado que el Derecho va evolucionando constantemente; por ello, podemos afirmar que esta ardua labor de los autores doctrinarios como de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no está aún concluida y que con el tiempo veremos evolucionar dichos conceptos.

¹⁵ *Derecho fiscal*. Pag. 192

1.3.3 El impuesto debe establecerse para cubrir los gastos públicos

El destino de todo impuesto es el gasto público, siendo esta otra de las características de carácter constitucional de los impuestos, la cual se establece también en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, por lo tanto, los impuestos deben destinarse a sufragar los gastos públicos, porque el Estado debe realizar diversos gastos a efecto de cumplir con sus objetivos y fines, entre los cuales se encuentran, los servicios que aquél debe prestar a la comunidad en general, ya que la única obligación directa del Estado que surge del establecimiento de un impuesto, es que debe destinarlo a cubrir los gastos públicos, que por lo demás es lo único que justifica la existencia de los tributos.

Asimismo, el impuesto será obligatorio, sólo si concurren todas las características que fija el precepto constitucional antes mencionado, es decir, que sea proporcional, equitativo y como ya lo referimos, se destine a sufragar los gastos, ahora bien, estos pueden establecerse en razón de la diversa jurisdicción fiscal, pues del mismo precepto legal se desprende la existencia de una jurisdicción federal, una jurisdicción estatal y una jurisdicción municipal, y por lo tanto, los impuestos federales sólo deben establecerse para sufragar los gastos de la Federación, los impuestos estatales, para sufragar los del Estado, dándose la misma situación para el caso del Distrito Federal y por último, los impuestos municipales, para sufragar los gastos del Municipio.

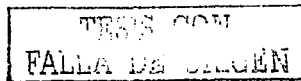
Lo anterior podemos ilustrarlo con lo resuelto en la Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Págs. 110 y 111:

"IMPUESTOS. DESTINO DE LOS. EN RELACIÓN CON LA OBLIGACIÓN DE LOS PARTICULARES, DE PAGARLOS.- Si bien es cierto que el Artículo 31, en su fracción IV, de nuestra Carta Fundamental, establece como obligación de los mexicanos, contribuir a los gastos públicos, tanto de la Federación, como del Estado o Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan sus leyes, también es verdad que esos impuestos deben aplicarse precisamente a los gastos públicos, o lo que es lo mismo, a los servicios que el Estado debe prestar al conglomerado social en general. En estas condiciones, el impuesto será únicamente obligatorio, cuando sea proporcional, equitativo y se destine a sufragar los gastos que puedan establecerse en razón de la diversa jurisdicción fiscal, pues existe una jurisdicción Estatal y una jurisdicción Municipal, y por tanto, los impuestos federales sólo deben establecerse para sufragar los gastos de la Federación, los impuestos estatales, para sufragar los del Estado y los impuestos municipales, para sufragar los gastos del Municipio".

5a. Ep. T. LXVIII. Pág. 1563.- Amparo administrativo en revisión 378/40. Domínguez Peón Alvaro.- 6 de mayo de 1941.- Unanimidad de 4 votos.

1.3.4 El Impuesto debe ser obligatorio

Esta características, ya la analizamos con mayor detenimiento en el punto 1.2.4, como parte de los elementos del concepto de impuesto, por lo tanto, sólo estableceremos, que la obligación en materia contributiva se desprende del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el cual señala la obligación de todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, asimismo, la obligación de cubrir el impuesto deriva de la realización de los hechos o actos previstos por la ley fiscal como hechos generadores de la obligación fiscal, es decir, que el deber de pagar proviene del hecho que haya coincidido con la situación señalada en la ley tributaria para que nazca la obligación fiscal.



1.3.4.1 La obligación tributaria

La obligación tributaria, se plasma en el artículo 31, fracción IV, constitucional y en el artículo 6, de Código Fiscal vigente de la Federación, que estableceremos más adelante.

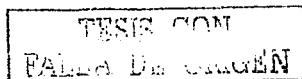
Los tributos sólo pueden recaudarse si están establecidos en la ley; es por ello que podemos afirmar que la ley es la única fuente de la obligación tributaria sustantiva, principal, consistente en el pago de una cantidad en dinero o en especie al Estado.

Para Emilio Margain Manautou,¹⁶ la obligación tributaria es: *"El vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria y excepcionalmente en especie"*.

La obligación tributaria se establece en la norma jurídica tributaria, la cual generalmente tiene la siguiente estructura: Un presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia, un mandato y una sanción.

En el presente trabajo analizaremos, por así convenirnos, sólo el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia, al cual podemos considerar como la descripción hipotética prevista en la norma que efectúa el legislador de hechos relevantes en materia tributaria, cuya realización dará lugar al nacimiento de una obligación fiscal sustantiva, consistente en el pago de un tributo.

¹⁶ Opus. Cit. Pág. 255



1.3.4.2 El nacimiento de la obligación

Para que nazca una obligación tiene que haber dos momentos, los cuales son: el **hecho imponible** (hecho ideal) y el **hecho generador** (hecho real o material).

Así, tenemos que la hipótesis de incidencia describe, de manera hipotética, los **hechos imponibles** que darán lugar al nacimiento de la obligación del contribuyente de pagar un tributo. El legislador selecciona de las fuentes de tributos –tales como el capital, la renta y los consumos– los hechos relevantes en materia tributaria, como son las percepciones de ingresos, las propiedades o posesiones de bienes, los actos jurídicos, los consumos de bienes o servicios, las importaciones y exportaciones de mercancía extranjera o nacional, etc. A partir de dichas fuentes es que el legislador determinará la hipótesis de incidencia.

Con base en lo anterior, en el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia el legislador establece una descripción de un hecho de forma hipotética. A través de este concepto abstracto se establece la hipótesis de incidencia, pero ésta deberá producirse en la realidad para que de lugar al nacimiento de la obligación sustantiva de pagar una cantidad de dinero por concepto de una contribución.

Una vez que en la realidad se produce esta situación, se estará ante un **hecho generador** que da lugar al nacimiento de una obligación tributaria. Por ejemplo, en el caso del impuesto predial establecido en el Código Financiero del Gobierno del Distrito Federal, la hipótesis de incidencia consistirá en establecer el tributo a cargo de los propietarios o poseedores de

inmuebles. El hecho generador se produce cuando una persona física o moral adquiere la propiedad o la posesión de un inmueble.

Es decir, que la obligación tributaria se origina al encuadrar el hecho generador como el evento que se lleva a cabo en la realidad dentro de los supuestos previstos en la hipótesis de incidencia.

Ahora bien al momento, en el que se da la coincidencia de la hipótesis de incidencia con el hecho generador, la legislación mexicana, lo ha denominado como causación del tributo. Así, en el artículo 6, del Código Fiscal vigente de la Federación se señala lo siguiente: "*Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho (hechos generadores) previstas en las leyes fiscales (hipótesis de incidencia) vigentes durante el lapso en que ocurren*".

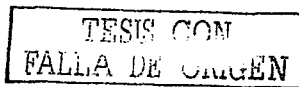
Reafirmando lo anterior, tenemos que la obligación tributaria nace cuando se realizan los hechos generadores previstos en la ley en forma de hipótesis de incidencia.

Otro ejemplo, es que la obligación de pagar el impuesto sobre la renta nace en el momento en que una persona física o moral obtiene ingresos por el desarrollo de actividades empresariales (comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca).

Por otro parte, tenemos que el momento del nacimiento de la obligación tributaria es de suma importancia debido a que nos permite determinar cuál disposición legal es aplicable a esa situación; es decir, a partir de qué momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación, asimismo nos permite determinar lo siguiente:

- Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva y aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal como son la presentación de declaraciones.
- Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.
- Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.
- Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.
- Determinar la época de pago y exigibilidad de la obligación fiscal y por lo tanto, fijar el momento inicial para el computo del plazo de prescripción.
- Determinar las sanciones aplicables en función de la ley vigente en el momento de nacimiento de la obligación.

Por ultimo, consideramos que la obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley, esto es, para que nazca una obligación deben unirse ambos hechos, el hecho imponible y el hecho generador.



1.4 Naturaleza jurídica del impuesto

Como lo establecimos al inicio del presente capítulo, de entre los medios de recaudación que tiene el Estado para allegarse de recursos y que son reconocidos por la doctrina y la ley, se encuentran los impuestos, siendo

éstos uno de los más importantes y necesario para que el Estado pueda llevar a cabo todas aquellas atribuciones que le fueron otorgadas constitucionalmente.

En este orden de ideas, los impuestos son reconocidos por la doctrina y la ley como parte de la clasificación de las contribuciones; es por esto que la naturaleza jurídica de este medio se determina por su propia esencia, es decir, que pertenece a aquella clasificación de tributos denominados por el Código Fiscal vigente (artículo 2), como contribuciones y que son precisamente los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y derechos.

Por provenir de la voluntad unilateral del Estado, es una Institución de Derecho Público que tiene como efecto la sujeción por parte de los particulares a la potestad financiera del Estado, asimismo, es parte de la naturaleza jurídica del impuesto el ser indivisible, debido a que su destino es el pago del gasto público.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPÍTULO II

LA ACTIVIDAD FINANCIERA

DEL ESTADO

2.1 La actividad del Estado

Antes de hablar de la actividad financiera del Estado, debemos de establecer que entendemos por la actividad del Estado, así tenemos que la actividad del Estado es el conjunto de actos materiales y jurídicos, operaciones y tareas que realiza en virtud de las atribuciones que la legislación positiva le otorga; y dentro de estas atribuciones existe la necesidad de crear los medios adecuados para alcanzar los fines del propio Estado, a fin de reglamentar la actividad privada, para que los intereses individuales sean coordinados y así mantener el orden jurídico.

Dentro de las actividades que realiza el Estado se encuentran:

- Prestación de servicios públicos;
- Administración;
- Recaudación de ingresos;
- Elaboración del presupuesto;
- Impartición de justicia;
- Creación de leyes;
- Representación internacional.

Consideramos oportuno mencionar, que el Derecho Administrativo es una rama del Derecho Público que regula la actividad del Estado, la cual se realiza en forma de función administrativa, asimismo, el maestro Andrés Serra Rojas¹⁷ nos indica "(...) que la definición más general es aquella que define al derecho administrativo, como la rama del derecho público interno y en muchos

¹⁷ Derecho administrativo. Pág. 268

aspectos externos constituidos por normas para la organización y funcionamiento del poder ejecutivo y del ejercicio de la función administrativa del Estado".

La satisfacción de los intereses colectivos por medio de la función administrativa se realiza fundamentalmente por el Estado. Y para ese objeto, éste se organiza en una forma especial que constituye la Administración Pública a la cual podemos considerar como el organismo público que ha recibido del poder político la competencia y los medios necesarios para la satisfacción de los intereses generales.

El poder Ejecutivo Federal y el de los Estados gozan de la característica de ser titulares de la Administración Pública y ésta tiene la primordial función de prestar servicios públicos para la satisfacción de las necesidades generales.

Por lo anterior, consideramos que es indudable que el Estado, a través de la Administración Pública Federal, estatal o municipal, está conminado a realizar actividades de carácter financiero que presupuesten, administren recursos y los recauden. Considerando que la autoridad sólo puede hacer lo que la ley permite; esta actividad financiera del Estado, se lleva a cabo a través del Derecho Financiero, el cual; estudia las normas legales que rigen la actividad Financiera del Estado, es decir, estudia el conjunto de normas referentes a la recaudación, gestión y empleo de los medios económicos necesarios para la realización de sus fines.

Por otro lado, tenemos que el Estado debe establecer sistemas de funcionamiento respecto de la recaudación, concentración y administración de las contribuciones, asimismo, crear organismos para la recaudación de esas contribuciones, pero con base en planes y programas de gobierno en materia tributaria como se encuentra en el Plan Nacional de Desarrollo: todo

esto es necesario dada la importancia de contar con los recursos financieros para poder llevar a cabo la tarea tanto económica como política y jurídica encaminada a favor de la sociedad.

2.1.1 Concepto de la actividad financiera del Estado

La organización y funcionamiento del Estado supone para éste la realización de gastos y la procura de los recursos económicos indispensables para cubrirlos, lo cual origina la actividad financiera del Estado. Se han establecido diversos conceptos respecto de la actividad financiera, pero para fines del presente trabajo citaremos al fiscalista mexicano Joaquín B. Ortega,¹⁸ que define la actividad financiera del Estado como: *"La actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines"*.

Es así, que debemos entender por la actividad financiera del Estado: Aquella que se desarrolla y consiste en procurar los medios y recursos necesarios para los gastos públicos, destinados a satisfacer tanto las necesidades emanadas de la sociedad a su cargo, mediante la prestación de los servicios públicos correspondientes, como sus propias finalidades y objetivos políticos.

Por lo tanto, la importancia de la actividad financiera del Estado radica en que éste, para lograr sus fines, ejercer sus funciones y prestar los servicios

¹⁸ Cit. Por. De la Garza, Sergio Francisco. Opus. Cit. Pág. 5

públicos a su cargo, requiere de ingresos que obtiene, administra y eroga en ejercicio de dicha actividad financiera.

2.1.2 La actividad financiera del Estado

De acuerdo a Sergio de la Garza, toda persona, lo mismo sea de derecho privado que de derecho público, necesita de ingresos para satisfacer sus necesidades, con base en esta idea, podemos considerar que, la actividad financiera del Estado es el conjunto de actividades relacionadas con la obtención, administración y erogación o empleo de los recursos monetarios indispensables para satisfacer tanto, es decir, que la finalidad del Estado moderno es el bien común, al cual podemos entender como la satisfacción de las necesidades colectivas las necesidades públicas, como los fines propios del Estado. Así, tenemos que una de las múltiples funciones que tiene el Estado es la de satisfacer los intereses de la colectividad mediante la función administrativa¹⁹.

Para que el Estado alcance sus objetivos políticos, así como sus metas tanto, económicas y sociales, requiere de medios personales, materiales y jurídicos; por lo tanto, para procurarse dichos medios y así alcance sus objetivos y metas, realiza una serie de actos que son muy importantes en el Estado moderno, que en conjunto se denominan "actividad financiera"²⁰.

¹⁹ Floresgómez Gonzales, Fernando y Carvajal Moreno, Gustavo. Naciones de Derecho Positivo Mexicano. Pag. 192

²⁰ Quintana Vallierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge. Opus. Cit. Pág. 26

Desde el punto de vista político, social, jurídico y económico, la figura del Estado moderno ha dado prioridad a la satisfacción de necesidades colectivas como imperativo del bien común, realizando su actividad administrativa dentro del marco señalado por las leyes y obedeciendo a la satisfacción de intereses generales²¹.

2.1.3 Fases de la actividad financiera del Estado

Son varios los autores que describen las fases o momentos de la actividad financiera del Estado, y que concluyen que ésta se integra por tres fases o momentos que determinan las relaciones jurídicas en su ejercicio establecidas entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado. Así, tenemos que el aspecto general jurídico de la actividad financiera del Estado, consta de tres momentos, el de la obtención, el de la administración o manejo y el del empleo de los recursos monetarios. Al respecto, Quintanilla Valtierra²² nos refiere que la actividad financiera del Estado consta de tres pasos fundamentales, "(...) la liquidación y recaudación de los tributos (obtención de ingresos), administración del patrimonio y distribución de las sumas recaudadas".

En el mismo sentido, Sergio de la Garza, establece que existen tres momentos fundamentales de la actividad financiera del Estado:

- a) La obtención de ingresos, que puedan provenir de la realización de los actos regulados dentro del marco de Derecho Privado, como

²¹ Gutiérrez Aragón, Raquel y Ramos Verástegui, Rosa M. *Esquema fundamental del Derecho Mexicano*
Pág. 104

²² Opus. Cit. Pág. 26

son los que obtiene el Estado cuando explota, arrienda, o vende sus propiedades y actividades realizadas dentro de la esfera del Derecho Público, como son los que percibe recurriendo al patrimonio de los particulares en forma coactiva (tributos), así como la emisión de moneda y "(...) por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos"²³.

- b) La administración y fomento de los recursos obtenidos, derivados de su actuación en cualquiera de sus dos personalidades, como ente del Derecho Público o como sujeto de Derecho Privado.
- c) Las erogaciones necesarias para la realización de las múltiples y variadas atribuciones, actividades y finalidades, tanto propias como de la actividad que el Estado tiene a su cargo, todo ello con base en un presupuesto de egresos.

2.1.4 Aspectos

Para determinar necesariamente la actividad financiera del Estado se establecen ciertos aspectos importantes que influyen el desenvolvimiento de esta materia, y que además dentro de la finalidad del Estado son determinantes para tomar decisiones, siendo éstos:

- a) **Aspecto económico.** Se ocupa de la obtención o inversión de los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines, finanzas públicas y el estudio de la ciencia económica. Por lo que podemos considerar al gobierno desde un punto de vista estrictamente

²³ Opus. Cit. Págs. 5 y 6

económico, como un gran productor de bienes y prestador de servicios, que tiene la finalidad de satisfacer las necesidades públicas.

- b) **Aspecto político.** Lo constituye parte de la administración pública.
- c) **Aspecto jurídico.** En cuanto a que la actividad se somete al conjunto de normas y principios vigentes del Estado Mexicano, aplicables a dicho aspecto.
- d) **Aspecto sociológico.** Que toma en consideración los grupos sociales que se relacionan entre sí dentro del marco del Estado, así como el mundo normativo dentro de las relaciones sociales.

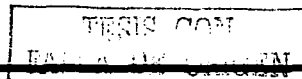
Tomando en cuenta lo que establecimos anteriormente, podemos apreciar que el contenido y efectos de la actividad financiera del Estado constituye un fenómeno económico, político, jurídico y sociológico. Raúl Rodríguez Lobato²⁴ al respecto establece lo siguiente:

Que es "(...) económico, porque se trata de la obtención, administración o manejo y empleo de recursos monetarios. Político, porque forma parte de la actividad del Estado, como entidad soberana, para el cumplimiento y logro de sus fines. Jurídico, porque en un Estado de Derecho se encuentra sometida al Derecho Positivo. Y por último, sociológico, por la influencia que ejerce y los efectos que produce sobre los diversos grupos de la sociedad que operan dentro del Estado".

2.1.5 La actividad tributaria

Anteriormente analizamos la amplitud de la actividad financiera del Estado, de la cual la actividad tributaria sólo es una parte, entendiendo por ésta: La actividad que desarrolla el Estado, para crear órganos facultados tanto para

²⁴ Derecho Fiscal, Pág. 3



establecer tributos, así como para determinarlos, cobrarlos y en general todas las relaciones que surgen con los sujetos obligados a cubrirlos.

2.1.5.1 Etapas de la actividad tributaria

Cabe señalar que para el estudio de la actividad tributaria, debemos de distinguir tres etapas, la primera es la etapa preconstitucional, la segunda es la etapa constitucional y por última la etapa legal o de la relación.

- a) **La etapa preconstitucional.** Es anterior a la existencia del Estado organizado, en donde la soberanía se manifiesta como poder violento, en evolución, en organización, incluyendo la creación de un poder constituyente, que lo dota de una constitución.
- b) **La etapa constitucional.** Como su nombre lo indica, el Estado ya ha creado su constitución y se ha organizado, así como ya ha establecido sus órganos y les ha otorgado facultades, por lo que ha precisado quien puede establecer los tributos, la amplitud y límites de esa facultad, a quienes deben de pagarse y quien debe de pagar tributos; por ende, en esta etapa se precisa quien debe ejercer la potestad tributaria del Estado, a la cual entendemos como la facultad de establecer tributos, asimismo, se precisa la extensión, los límites, las condiciones y procedimientos con que puede el órgano facultado para ello establecer los tributos; es decir, se trata de una facultad general, en donde no existe aún un derecho de crédito, ni un deudor determinado, ni un deber correlativo, sólo existe una situación de sujeción o de soporte,

concretamente es la facultad de establecer impuestos, sin más limitaciones que las que la propia Constitución establece.

- c) **La etapa legal o de la relación.** Es la tercer etapa de la actividad tributaria, la cual surge cuando se han realizado los supuestos de las normas que establecen los tributos, cuando se ha realizado el hecho generador del crédito fiscal y en fin cuando surge la obligación tributaria –la cual ya analizamos en el punto 1.3.4.2 del capítulo anterior–, y con ella un derecho de crédito del Estado contra un deudor determinado, es el Estado que se convierte en acreedor de una petición concreta, que no se exige libremente, sino conforme a lo establecido en la ley.

2.2 Ciencias que estudian la actividad financiera del Estado

Para estudiar la actividad financiera del Estado, es importante entender y comprender lo que ayuda o auxilia a su estudio y aplicación respecto de los aspectos importantes que surgen entre las relaciones y la búsqueda de los fines del Estado. Y además, el cómo, el cuándo y el por qué de circunstancias peculiares para la creación de normas y políticas aplicables en los planes y programas de gobierno (política interior).

Existen ciertas ramas del saber humano que auxilian a la ciencia financiera a llevar a cabo sus objetivos, en el presente trabajo sólo enunciaremos las que consideramos como más importantes:

- a) **Política Financiera.** Estudia los fines que se pueden alcanzar a través de la actividad financiera del Estado y concibe e imparte las

directrices generales para lograr los fines propuestos por la política general.

- b) **Economía Financiera.** Estudia los medios que pueden aplicarse para la realización de los fines determinados por la política financiera, según las condiciones particulares de cada país.
- c) **Derecho Financiero.** Estudia el conjunto de normas que un Estado establece para la recaudación, gestión y empleo de los medios económicos necesarios para la realización de sus fines.
- d) **Ciencia de las Finanzas Públicas.** En su concepción actual y tienen por objeto, examinar, cómo el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos.

2.2.1 Ramas del Derecho Financiero

Tradicionalmente el Derecho Financiero se ha dividido en tres grupos de normas jurídicas, que de acuerdo con Narciso Sánchez,²⁵ guardan ciertas semejanzas con las tres fases en que se divide la actividad financiera del Estado, como son la obtención, el manejo y la erogación de recursos para cubrir el gasto público –las cuales analizamos anteriormente–, y por ello han surgido ya en forma especializada los derechos. Así tenemos:

- a) **Derecho Fiscal.** Es una rama del Derecho Financiero, el cual se constituye por un conjunto de normas jurídicas de derecho público que regulan todos los ingresos que percibe el Estado, que provengan de recursos tributarios, es decir, relativas a la

²⁵ *Derecho fiscal mexicano*. Pág. 8

recaudación y obtención de los mismos, sin encargarse de administrarlos o gastarlos.

- b) Derecho Patrimonial del Estado.** Se integra por el conjunto de normas jurídicas de derecho público a través de las cuales se regulan los bienes patrimoniales que le pertenecen en plena propiedad al Estado y se ocupan de la administración y fomento de los ingresos obtenidos.
- c) Derecho Presupuestario.** Se constituye por las normas jurídicas relativas a la preparación, aprobación, ejecución y control de los presupuestos de ingresos y de egresos y a las normas sobre rendición de cuentas.

2.3 Finanzas públicas

El estudio de cómo el gobierno obtiene sus ingresos y el destino que les da, dio origen a una rama de la economía denominada Finanzas Públicas y a una rama del derecho público denominada Derecho Financiero, que utilizan los órganos estatales como medio jurídico para llevar a la práctica los principios y fundamentos de la ciencia de las finanzas públicas,²⁶ y tiene por finalidad estudiar el aspecto jurídico de la actividad financiera del gobierno.

²⁶ Mabarak Cerecedo, Doricela, Derecho Financiero Público, Pag.8

Harley Leits Lutz,²⁷ dice que la expresión "finanzas públicas" significa todo lo que tiene relación con la moneda o con transacciones en moneda; los Estados modernos para cubrir sus necesidades requiere el uso de la moneda como medio, por lo que la expresión "finanzas públicas" está de acuerdo con el uso general. "Finanzas Públicas, es la ciencia del manejo de las finanzas gubernamentales"; para Schultz y Haris,²⁸ <<Finanzas Públicas>> es "(...) el estudio de los hechos, de los principios y de la técnica de obtener y gastar los fondos de los cuerpos gubernamentales".

Haciendo un recuento de lo que establecimos con anterioridad, podemos considerar el término de <<finanzas públicas>>, como la ciencia del Derecho público relativa a la Administración Pública, la cual regula la obtención de los recursos del Estado generados a través de sus elementos; así como la administración de los mismos mediante la búsqueda del equilibrio que debe de existir entre los ingresos y egresos del Estado, con la finalidad primordial de lograr la satisfacción de las necesidades colectivas a través del ejercicio de las actividades gubernamentales, mediante la creación de leyes, prestación de servicios públicos, y la impartición de justicia con fundamento en el principio de legalidad.

²⁷ Cit. Por. Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas, Pág. 10

²⁸ Idem.

2.4 Ingresos del Estado

Como ya establecimos anteriormente, el Estado, para cubrir las necesidades públicas colectivas y con ello los fines que constitucionalmente tiene encomendados, requiere de recursos, que los obtiene, por un lado, a través del ejercicio de su poder tributario que de acuerdo a Jesús Quintana Valtierra, emana del poder de imperio que el Estado ostenta desde el momento de su nacimiento a la vida jurídica, el cual ejerce a través de los tres poderes que forman su gobierno, que son el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial y por el otro, del usufructo de los bienes propios que el Estado posee, así como de los recursos del endeudamiento a través del crédito público.

Los ingresos del Estado son una parte importante de su patrimonio. Jesús Quintana Valtierra,²⁹ señala que el patrimonio del Estado se constituye por:

"El conjunto de bienes y derechos, recursos e inversiones que, como elementos constitutivos de su estructura social o como resultado de su actividad normal, ha acumulado y posee a título de dueño o propietario, para destinarlos o afectarlos de forma permanente a la prestación directa o indirecta de los servicios públicos a su cuidado, o a la realización de sus objetivos o finalidades de política social y económica".

El Estado, para poder realizar sus funciones y afrontar sus gastos, debe contar con ingresos que obtiene a través de los diferentes procedimientos legalmente estatuidos y preceptuados en principios legales constitucionales.

²⁹ Y Rojas Yanez, Jorge, Opus. Cit. Pág. 35

2.4.1 Concepto de ingresos públicos

De acuerdo a lo que establecimos anteriormente, los ingresos públicos constituyen un aspecto importante en la actividad financiera del Estado, es así que consideramos oportuno citar el concepto que sobre los ingresos públicos establece Narciso Sánchez,³⁰ "(...) *los ingresos públicos es la cantidad de dinero y en especie que percibe el Estado conforme a su presupuesto respectivo para cubrir las necesidades sociales en un ejercicio fiscal determinado*".

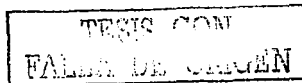
El mismo autor, cita a Giuliani Fouroungue, quien conceptúa a lo Ingresos públicos, "(...) *como las entradas que obtiene el Estado preferentemente en dinero, para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de índole económico social*".

2.4.2 Ingresos públicos federales en México

En México, los ingresos públicos federales están compuestos por los recursos que capta el gobierno por las siguientes vías:

- a) El sector central, a través de la recaudación tributaria y no tributaria que ejecuta la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP);
- b) Los diversos organismos y empresas paraestatales, tales como: Pemex, CFE, IMSS, etc.

³⁰ Opus. Cit., Págs. 193 y 194



- c) Los que provienen del endeudamiento externo o interno. Como ejemplo de deuda interna tenemos distintos valores gubernamentales que le sirven al gobierno para obtener recursos, tales como: los Certificados de la Tesorería de la Federación (CETES); los Pagarés de la Federación (PAGAFES); los Bonos de Desarrollo (BONDES); los Certificados en Plata (CEPLATA), etc.

Al respecto, el artículo 1º de la ley de Ingresos de la Federación señala las fuentes, a través de las cuales el Estado obtendrá los recursos necesarios para hacerle frente al gasto público. Dichas fuentes son:

1. Las diferentes contribuciones;
2. Los productos;
3. Los aprovechamientos;
4. Los financiamientos;
5. Los organismos Descentralizados;
6. Las empresas de participación estatal y;
7. Los financiamientos otorgados a éstas.

Los ingresos obtenidos se destinan como ya lo mencionamos al gasto público previsto en el Presupuesto de Egresos que, de acuerdo con la fr. IV, del artículo 74 constitucional, examina, discute y aprueba anualmente la Cámara de Diputados.

2.4.3 Ingresos tributarios

Los ingresos tributarios, forman parte de los ingresos públicos federales y son las aportaciones que el Estado obtiene a través de la recaudación tributaria, esto es, son los ingresos que obtiene el gobierno federal como resultado de la imposición fiscal.

El Estado, a través de su poder de imperio exige a los particulares que le trasladen una parte de sus ingresos, así tenemos que los ingresos tributarios son aquellos que el Estado obtiene a través del ejercicio de su poder tributario, el cual, se fundamenta en el poder de imperio que el Estado ostenta desde el momento de su nacimiento a la vida jurídica.

Por lo tanto, el poder de imperio que tiene el Estado, lo faculta para exigir a los particulares los medios económicos para cumplir tanto sus fines, como sus objetivos y esto lo lleva a cabo, como ya lo mencionamos a través de su poder tributario, al que podemos considerar como la facultad jurídica que tiene el Estado de exigir contribuciones.

2.5 Gasto público

El Estado, a efecto de cumplir con sus objetivos y fines, debe realizar diversos gastos, los cuales lleva a cabo con la autorización del Poder Legislativo a través de la Cámara de Diputados, a la que corresponde de manera exclusiva la discusión y aprobación anual del Presupuesto de Egresos, mismo que estableceremos más adelante.

En referencia al gasto público Flores Zavala,³¹ dice: *"Por gasto público debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal"*.

El Estado, para llevar a cabo sus atribuciones, realiza una serie de gastos que son cubiertas con ingresos públicos, por lo que podemos considerar como gasto público a las erogaciones del Estado que se derivan de su actividad financiera, la cual va encaminada a cumplir con sus objetivos y fines propios de éste y entre los cuales se encuentran —de acuerdo a la Jurisprudencia número 367, intitulada "Gasto Público, Naturaleza Constitucional del". Págs. 339 a 341—, *"(...) la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos"*.

El presupuesto, la contabilidad y el gasto público federal se norman y regulan por las disposiciones de la ley del mismo nombre (Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal), que aplica el Ejecutivo Federal a través de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo.

Esta ley señala claramente, en su artículo 2, que el gasto público federal comprende, las erogaciones que, por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, pagos de pasivo o deuda pública y responsabilidad patrimonial, realizan:

1. El Poder Legislativo;
2. El Poder Judicial;
3. La Presidencia de la República;

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

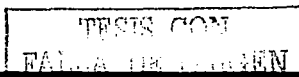
³¹ Opus. Cit. Pág. 215

4. Las Secretarías de Estado, los departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República;
5. El departamento del Distrito Federal (Distrito Federal);
6. Los organismos descentralizados;
7. Las empresas de participación estatal y;
8. Los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el Gobierno Federal, el Departamento del Distrito Federal (DF) o alguna de las entidades, mencionadas en las fracciones VI y VII.

Aclarando que salvo mención expresa en contra y sólo para sus efectos, las instituciones, dependencias, organismos, empresas y fideicomisos antes citados serán denominados genéricamente como "entidades".

Las previsiones de gasto público que habrán de realizar las entidades mencionadas quedarán comprendidas en el Presupuesto de Egresos de la Federación, dice el artículo 16, de la ley antes mencionada, excepción hecha de las previsiones de gasto público que habrá de realizar el gobierno del Distrito Federal que se reservan a su propio presupuesto, el que será examinado, discutido y aprobado anualmente por la Asamblea Legislativa del DF.

Por su parte, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, establece en la fracción XIV, del artículo 31, que corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP): *"Proyectar y calcular los egresos del Gobierno Federal y de la Administración Pública paraestatal, haciéndolos compatibles con la disponibilidad de recursos y en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional"*.



Esto es, que los ingresos, que logra el Estado, deben ajustarse en cuantía a los egresos que representa el plan de operaciones que precede a la aprobación del presupuesto.

La misma ley indica en la fracción XV, del mismo precepto, que corresponde a la (SHCP): *"Formular el programa del gasto público federal y el proyecto de presupuesto de Egresos de la Federación y presentarlos, junto con el del Departamento del Distrito Federal (Distrito Federal), a la consideración del Presidente de la República".*

Ahora bien, el contenido de la fracción anterior coincide en contenido con el artículo 13 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, que consideramos importante transcribir: *"El gasto público federal se basará en presupuestos que se formularán con apoyo en programas que señalen objetivos, metas y unidades responsables de su ejecución. Los presupuestos se elaborarán para cada año de calendario y se fundarán en costos".*

2.5.1 Gasto público e ingresos públicos

El Estado, para lograr sus fines tiene como instrumento al gasto público, el cual, ha de ser cubierto por ingresos públicos, por lo tanto, no podemos hablar del gasto público sin correlacionarlo a los ingresos públicos; de esta manera tenemos el ciclo gastos e ingresos, el cual queda plasmado en el presupuesto de egresos. Jacinto Faya Viesca,³² señala que las erogaciones:

"(...)son de carácter imperativo y están dirigidas a cubrir los servicios públicos y las necesidades de la organización estatal. Normalmente el Estado calcula los ingresos en función de lo que piensa gastar. Desde este

³² Finanzas Públicas. Pág. 37

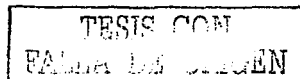
punto de vista, el Estado analiza las distintas necesidades de la colectividad y de su propia subsistencia; con base en esto, determina el tipo y montos de las cargas tributarias que pueden soportar los obligados al pago de impuestos".

Como ya lo mencionamos, el gasto público es regulado por la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal. Los ingresos provenientes de las contribuciones necesarias que se establezcan para cubrir el presupuesto, deben destinarse a las previsiones presupuestarias de las entidades que limitativamente enumera el artículo 2, de la Ley antes mencionada.

2.5.2 El deber de los gobernados a contribuir al gasto público

Consideramos oportuno establecer el correlativo deber de los gobernados de contribuir a la satisfacción del gasto público, éste lo instituye la Constitución Federal en su artículo 31, fracción IV —que ya hemos analizado en el capítulo anterior— en los siguientes términos: *"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".*

Como podemos observar, del precepto constitucional antes mencionado se desprende el deber de los gobernados a contribuir al gasto público.



Flores Zavala,³³ en la página 131 de su obra ya mencionada, cita lo siguiente:

"La Suprema Corte de Justicia de la Nación dijo: La idea del impuesto tiene una justificación sencilla y clara: que el Estado tenga medios para cumplir sus funciones y que estos medios se los proporcionen, según sus esfuerzos económicos, los individuos sobre los que tiene potestad; la razón del impuesto es la del gasto a que se aplica, y la razón del gasto es la necesidad del fin a que se refiere." (Tomo XXXIV, pág. 1360. Frontuario, tomo VIII, pág. 84).

De ahí que la obligación de los ciudadanos de contribuir al gasto público del Estado, tenga como su correlativo el derecho del Estado de contar con ingresos que le permita sufragar los gastos erogados, de las atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad. Al respecto Flores Zavala, establece en la página 130 de su obra antes citada que, *"(...) la justificación o el fundamento no es sólo la necesidad de dinero, sino propiamente la existencia de atribuciones, de tareas que explican esa necesidad de dinero".*

Asimismo, del precepto antes mencionado, surgen una serie de principios, tales como la proporcionalidad y equidad de los tributos, que aunque ya establecimos dichos principios en el capítulo anterior, cabe señalar que Flores Zavala,³⁴ establece que las palabras proporcional y equitativa no deben de separarse, *"(...) sino interpretar la expresión <<proporcional y equitativa>> como significando justicia", ya que considera que el constituyente pretendió expresar, que los impuestos sean justos.*

Respecto a los principios básicos de proporcionalidad y equidad en los impuestos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha dicho que la proporcionalidad radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los

³³ Opus. Cit. Pág. 131

³⁴ Opus. Cit. Pág. 205

gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

Así, tenemos que la resolución de La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis P. XXXI/96 intitulada "Impuestos. Concepto De Capacidad Contributiva" Página: 437establece en que consiste el principio de proporcionalidad y el concepto de capacidad contributiva:

*"Esta 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 ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye 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".*

Por lo anterior, podemos observar que la proporcionalidad se encuentra vinculada a la capacidad económica de los contribuyentes y debe ser gravada diferencialmente, de acuerdo a tarifas progresivas, para que el impacto sea diverso, no sólo en cantidad, sino en relación al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente, en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

El principio de equidad, de acuerdo con la interpretación que brinda la Suprema Corte de Justicia de la nación, radica en la igualdad ante la ley fiscal, de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo.

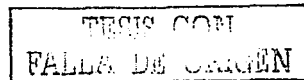
Por ello, deben recibir un trato idéntico en lo concerniente al hecho imponible, la base gravable, acumulación de ingreso, deducciones permitidas, y sólo debe variar las tarifas tributaria aplicables, de conformidad con la capacidad económica del sujeto pasivo.

La equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben tener una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo regula.

Como podemos apreciar, es un deber de los sujetos pasivos de un tributo, el que contribuyan a la satisfacción del gasto público del Estado, pues éste, a través del gasto público puede dar cumplimiento a sus fines.

Ahora bien, es importante señalar que no sólo los ciudadanos mexicanos, han de colaborar para que el Estado cumpla su función sino —como ya lo referimos anteriormente— también todos los extranjeros que se ubiquen en la situación prevista por las leyes.

Por lo antes expuesto, podemos considerar que todos tenemos obligación de contribuir con el pago de los gravámenes fiscales, los cuales quedan sujeto a la capacidad económica del contribuyente. Asimismo, es importante destacar que toda obligación debe estar regulada en un ordenamiento.



2.5.3 Naturaleza constitucional del gasto público

Para determinar la naturaleza constitucional del gasto público del Estado, es importante transcribir el criterio que ha sustentado La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia número 367 intitulada "Gasto Publico, Naturaleza Constitucional Del", páginas 339 a 341:

La cita.

"La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. La fracción III del artículo 65 (actualmente cambió su texto el artículo 65 y no tiene fracciones) de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1º de septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las

contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República".

Ahora bien, como ya lo mencionamos el gasto público se regula por la Ley de Presupuesto, Contabilidad Y Gasto Público Federal, y cabe señalar, que el objetivo de dicha ley se instituye en su artículo 1º, que a la letra dice: "El presupuesto, la contabilidad y el gasto público federal se norman y regulan por las disposiciones de esta ley, la que será aplicada por el Ejecutivo Federal a través de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo".

2.6 Presupuesto del Estado

El Estado, requiere de recursos económicos –que obtiene, administra y eroga a través de la llamada actividad financiera– para cumplir con todas aquellas atribuciones que le fueron encomendadas constitucionalmente, dichas atribuciones son efectuadas por el Estado, a través de una serie de actividades tendientes a satisfacer necesidades colectivas, así como lograr sus objetivos políticos y metas tanto sociales como económicas.

El Estado, al satisfacer esas atribuciones genera con ello, una serie de gastos; así tenemos que tanto los ingresos como los gastos o *"(...) la utilización de los recursos financieros recaudados se encuentra consignada en forma expresa en el presupuesto público aprobado por el Estado"*.³⁵

Duverger, dice que los Estados modernos en lo referente a la materia financiera, cuentan con una actividad planificada, en forma precisa y establece que, *"(...) el conjunto de sus gastos y sus recursos es previsto con adelanto, generalmente para un año, según un cuadro detallado que tiene carácter obligatorio. En principio, ningún gasto puede ser efectuado ni ningún ingreso percibido fuera de los incluidos en el plan. Este programa financiero anual es lo que se denomina presupuesto"*. Asimismo establece el mismo autor que: *"El Estado calcula sus ingresos en función de sus gastos y no sus gastos en función de sus ingresos"*. (Citado por Héctor B., Villegas, en su obra: Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Pág. 227 y por Arturo de la Cueva, en su obra: Derecho fiscal. Pág.23 respectivamente).

Esto es, que primero se deben de determinar los gastos para después calcular los ingresos necesario que cubrirán los gastos, siguiendo a Flores

³⁵ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Derecho fiscal. Pág.44

Zavala, debemos de señalar que la relación que existe entre gastos e ingresos es de estrecha interdependencia, por lo que ambos deben de determinarse al mismo tiempo, ya que de nada serviría que el Estado estableciera los gastos que debe de hacer, si la capacidad económica de los individuos que están obligados a contribuir para el gasto público no es bastante para soportar los impuestos necesarios para cubrirlo.

Por otro lado, podemos considerar como características del presupuesto de egresos, las siguientes:

- **Que es un acto legislativo**, porque, de acuerdo a lo que señala la fracción IV, del artículo 74, constitucional, compete en exclusiva a la Cámara de Diputados.
- **Que contiene una autorización**, a la Administración Pública, para que utilice los recursos pecuniarios que se recauden; por lo tanto, la administración sólo podrá erogar las cantidades que se le hayan autorizado mediante el presupuesto y con apego estricto al mismo.
- **Con vigencia limitada**, porque, su tiempo es limitado a un años fiscal; es decir, del 1º de enero al 31 de diciembre.

2.6.1 Concepto de presupuesto

De acuerdo a lo que establecimos anteriormente, los gastos e ingresos del Estado son previstos en su presupuesto, con adelanto por un periodo determinado que es generalmente por un año, para Sáinz de Bujanda,³⁶ "E/

³⁶ Cit. Por. De la Cueva, Arturo Derecho fiscal. Pág.40

presupuesto es el acto de previsión y autorización de todos los ingresos y gastos del Estado para un periodo determinado".

Para Hector B Villegas³⁷ el presupuesto es: *"Un acto de gobierno mediante el cual se prevén los ingresos y gastos estatales y se autorizan estos últimos para un periodo futuro determinado que generalmente es de un año".*

Sergio de la Garza, en la página 110 de la obra antes citada, establece que el presupuesto es considerado en otros países como: *"El acto por el cual son previstos y autorizados, anticipada y periódicamente los ingresos y los gastos del Estado".*

La propia Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal lo define en su artículo 15, de las siguiente manera:

"El presupuesto de egresos de la federación será el que contenga el decreto que apruebe la Cámara de Diputados, a iniciativa del ejecutivo, para expensar, durante el periodo de un año a partir del 1° de enero, las actividades, las obras y los servicios públicos previstos en los programas a cargo de las entidades que en el propio presupuesto se señalen".

También podemos definir al presupuesto como el resumen sistemático, realizado para periodos regulares, de las previsiones de gastos del Estado, es decir, es el computo anual de los gastos que eroga el poder público federal que en principio tiene carácter obligatorio, y las estimaciones de ingresos para cubrirlos. De esta forma, el Estado exterioriza sus decisiones en materia social y económica.

³⁷ Opus. Cit. Pág. 227

2.6.2 Naturaleza jurídica

Como ya lo mencionamos anteriormente, el presupuesto se norma y regula por la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, esto se instituye en su artículo 1° en los siguientes términos: "El presupuesto, la contabilidad y el gasto público federal se norman y regulan por las disposiciones de esta ley. (...)".

Asimismo, el Decreto de Presupuesto de Egresos de la Federación³⁸ nos establece en su artículo 2 varias definiciones con relación al Presupuesto de Egresos, por lo que consideramos oportuno transcribir dicho artículo:

"ARTICULO 2. Para efectos del presente Decreto se entenderá por:

- I. Entes públicos federales: a las personas de derecho público de carácter federal con autonomía derivada de la Constitución, señaladas en la fracción III del artículo 3 de este Decreto;*
- II. Dependencias: a las Secretarías de Estado incluyendo a sus respectivos órganos administrativos desconcentrados, y a la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal, La Procuraduría General de la República, los tribunales administrativos y la Presidencia de la República, se sujetarán a las mismas disposiciones que rigen a las dependencias, salvo que se establezca regulación expresa;*
- III. Entidades: a los organismos descentralizados; a las empresas de participación estatal mayoritaria, incluyendo a las sociedades nacionales de crédito y a las instituciones nacionales de seguro; así como a los fideicomisos públicos en los que el fideicomitente sea la Secretaría o alguna entidad de las señaladas en esta fracción, que de conformidad con las disposiciones aplicables sean considerados entidades paraestatales.*

³⁸ Decreto De Presupuesto De Egresos De La Federación. Dirección: <http://info4.juridicas.unam.mx>

Se entenderán como comprendidas en esta fracción las entidades a que se refiere la fracción VI del artículo 3 de este Decreto, así como aquéllas incluidas en los tomos de este Presupuesto;

- IV. Secretaría: a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;*
- V. Contraloría: a la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo;*
- VI. Cámara: a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión;*
- VII. Entidades federativas: a los estados de la Federación y al Distrito Federal;*
- VIII. Presupuesto: al contenido en el Decreto de Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal del año 2002, así como los anexos a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 83 de este Decreto;*
- IX. Ramos administrativos: a los ramos por medio de los cuales se asignan recursos en este Presupuesto, a las dependencias; a la Presidencia de la República; a la Procuraduría General de la República, y a los tribunales administrativos;*
- X. Ramos generales: a los ramos cuya asignación de recursos se prevé en este Presupuesto, que no corresponden al gasto directo de las dependencias, aunque su ejercicio está a cargo de éstas;*
- XI. Gasto neto total: a la totalidad de las erogaciones del Gobierno Federal aprobadas en este Presupuesto, con cargo a los ingresos previstos en la Ley de Ingresos de la Federación;*
- XII. Gasto programable: a las erogaciones que se realizan en cumplimiento de funciones sustantivas, correspondientes a los ramos 01 Poder Legislativo, 03 Poder Judicial, 22 Instituto Federal Electoral y 35 Comisión Nacional de los Derechos Humanos; a los ramos administrativos; a los ramos generales 19 Aportaciones a Seguridad Social, 23 Provisiones Salariales y Económicas, y 25 Provisiones y Aportaciones para los Sistemas de Educación Básica, Normal, Tecnológica y de Adultos; a las erogaciones que los gobiernos de las entidades federativas y de los municipios realizan, correspondientes al Ramo General 33 Aportaciones Federales para Entidades Federativas y Municipios; así como aquéllas que efectúan las entidades incluidas en el artículo 3 de este Decreto, sin incluir el costo financiero de éstas;*
- XIII. Gasto no programable: a las erogaciones que el Gobierno Federal realiza para dar cumplimiento a obligaciones que corresponden a los ramos generales 24 Deuda Pública, 28 Participaciones a Entidades Federativas y Municipios, 29 Erogaciones para las Operaciones y Programas de Saneamiento Financiero, 30 Adeudos de Ejercicios Fiscales Anteriores, y 34 Erogaciones para los Programas de Apoyo a Ahorradores y Deudores de la Banca, así como las erogaciones correspondientes al costo*

financiero de las entidades a que se refiere el artículo 3 de este Decreto, y;

- XIV. *Programas prioritarios: aquellos programas sectoriales y especiales cuyos recursos se ejerzan como parte de las funciones de desarrollo social, productivas y de atención prioritaria a la población.*

La Secretaría estará facultada para interpretar las disposiciones del presente Decreto para efectos administrativos y establecer para las dependencias y entidades las medidas conducentes para su correcta aplicación, con el objeto de mejorar la eficiencia y la eficacia en el ejercicio de los recursos públicos, así como el control presupuestario de los mismos, de conformidad con las disposiciones de este Decreto. La Secretaría hará del conocimiento de los Poderes Legislativo y Judicial y de los entes públicos federales las recomendaciones que emita sobre estas medidas".

2.7 Servicios públicos

La actividades financiera que realiza el Estado para satisfacer una necesidad pública absoluta o relativa, se denominan servicios públicos.

Para Carlos García Oviedo³⁹ es una combinación de elementos y actividades para lograr un fin, el cual es la satisfacción de una necesidad pública y aunque, haya necesidades de esta clase, que se satisfacen por el régimen de servicio privado; el servicio público involucra la acción de una personalidad pública que da lugar a un régimen jurídico especial, distinto del régimen jurídico general de los servicios privados.

Margáin Manautou,⁴⁰ "(...) ha sostenido que los servicios públicos generales indivisibles se sufragan con el rendimiento de los impuestos y que se está en

³⁹ Cit. Flores Zavala, Ernesto, Opus. Cit. Pág. 13

⁴⁰ Cit. Por. De la Garza, Sergio Francisco, Opus. Cit. Pág. 372

presencia de un servicio de tal naturaleza cuando no puede precisarse qué persona se beneficia más que otras con la prestación de dicho servicio".

Los servicios públicos pueden ser esenciales o no esenciales, según si satisfacen una necesidad pública absoluta o relativa. Los servicios públicos esenciales deben ser proporcionados por el Estado porque son inherentes a la soberanía del país. No pueden ser delegados. Por el contrario, los servicios públicos no esenciales satisfacen necesidades públicas relacionadas con el progreso y el bienestar general. El Estado puede prestarlos o bien delegarlos al sector privado, pero no por ello se desentiende de la prestación del servicio, ya que se reserva el derecho de control sobre la empresa prestadora.

2.8 Organismos recaudadores

El Estado requiere de recursos económicos para el logro de sus fines, el ejercicio de sus funciones y la prestación de los servicios públicos que le exige la comunidad. Recursos económicos que obtiene —de manera significativa, a través de la recaudación de los ingresos tributarios—, administra y eroga a través de la llamada actividad financiera.

Como podemos observar, es de tal importancia, la recaudación de los ingresos del Estado que sin la misma resulta imposible el funcionamiento de dicha entidad.

La palabra recaudar proviene del latín *recapitare*, de acuerdo al Diccionario Jurídico 2000,⁴¹ "(...) es el procedimiento administrativo por el cual el Estado percibe los ingresos fiscales destinados al sostenimiento de los gastos públicos. El vocablo procedimiento administrativo no debe entenderse en sentido jurisdiccional, sino como la consecución ordenada de actos encaminados a un fin en la administración pública, en este caso el cobro de toda clase de créditos fiscales a favor del Estado".

El término recaudación se aplica a la política, sistemas y procedimientos para el cobro de los ingresos públicos de carácter fiscal.

Una vez establecido lo anterior, Analizaremos de manera breve, a que organismo le corresponde el cobro de los impuestos federales, para ello debemos de señalar que de acuerdo con la ley esta función está asignada a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), la cual utiliza diversos organismos, sistemas y procedimientos para realizar la recaudación.

Y es precisamente, en el artículo 31, fracción XI, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, donde se indica que a la Secretaría de Hacienda corresponde: *"Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales"*.

Ahora bien, cabe señalar que la función de cobro o recaudación de los ingresos federales, resultaría poco eficaz si el fisco no vigilase y asegurase el cumplimiento de las disposiciones relativas a dicho cobro, ya que la obligación de hacer efectivo éste, se quedaría sustentada en la buena

⁴¹ Opus. Cit, Pág. DJ2K - 2159

voluntad de los contribuyentes. Por lo que el vigilar y asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales son funciones complementarias de la función de cobro de los ingresos mencionados.

La Secretaria de Hacienda y Crédito Público, suele utilizar en el caso del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales desde sus propias unidades administrativas hasta las ventanillas de la banca múltiple, o, en el caso de los impuestos federales coordinados, las oficinas recaudadoras de las entidades federativas, y puede autorizar a otros organismos subalternos o auxiliares.

Por lo tanto, se describe la participación de las entidades federativas y los municipios como recaudadores de los recursos o ingresos del Estado, los cuales celebran convenios de coordinación fiscal entre los sistemas fiscales de los Estados (entidades federativas) y la Federación o el poder central, por los cuales se establece el porcentaje a que tienen derecho los Estados, pero también se establecen las obligaciones tanto de éstos como de la misma Federación.

Por su parte, la fracción XXIX, del artículo 73 constitucional, establece que los municipios tendrán percepciones por participaciones federales y las derivadas de los convenios de coordinación fiscal que se celebran entre la Federación y las entidades federativas. Así, tenemos que a través de la SHCP se transfieren recursos de la Recaudación Federal Participable (RFP), a las entidades federativas, los cuales están contenidos en el artículo 2 de la Ley de Coordinación Fiscal:

"Artículo 2. El fondo general de participaciones se constituirá con el 20% de la recaudación federal participable que obtenga la Federación en su ejercicio.

La recaudación Federal participable será la que obtenga la Federación por todos sus impuestos, así como por los derechos sobre la extracción de petróleo y de minería, disminuidos con el total de las devoluciones por los mismos conceptos.

Asimismo, el artículo 1º, de la misma ley, establece que tiene por objeto:

"(...) coordinar el sistema fiscal de la federación con los de los Estados, municipios y Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

Cuando en esta ley se utilice la expresión "entidades", esta se referirá a los Estados y al Distrito Federal.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrara convenio con las entidades que soliciten adherirse al sistema nacional de coordinación fiscal que establece esta ley, dichas entidades participaran en el total de los impuestos federales y en los otros ingresos que señale esta ley mediante la distribución de los fondos que en la misma se establecen".

Por otra parte, la función de recaudación implica el cobro de las contribuciones, incluso por la fuerza, por lo que la SHCP, puede realizar el cobro de los créditos fiscales mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE). El artículo 4, del Código Fiscal de la Federación, determina que se entiende por crédito fiscal:

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

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha secretaria autorces".

Como podemos observar, las atribuciones mencionadas anteriormente se designan —en el artículo 31 de la Ley Orgánica de Administración Pública Federal— a la SHCP, por lo tanto, el fisco federal, se identifica con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El término fisco, de acuerdo al Diccionario Jurídico 2000,⁴² "(...) proviene de la palabra latina *fiscus*, que en su acepción original significó cesto de mimbre en el que se guardaba el dinero". Así también, (...) "se entiende por fisco el erario del Estado, o sea la hacienda pública".

En la misma obra se cita que: "(...) para Flores Zavala recibe el nombre de fisco el Estado considerado como titular de la hacienda pública, y, por lo tanto, con derecho a exigir el cumplimiento de las obligaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo".

Asimismo, los datos históricos que se tienen de dicho término son los siguientes: fue *fiscus* el cesto, caja o bolsa en que se depositaban los dineros de los tributos que los obligados pagaban al soberano; también, se le designó "fisco" al funcionario que estaba a cargo de dicho objeto en que se contenían los dineros.

De lo antes citado, podemos apreciar que dicho término, es utilizado tanto para designar al Estado como titular de las finanzas públicas, es decir, de los ingresos y los gastos públicos establecidos en el presupuesto, así, como para referirse en forma particular al Estado y a las autoridades fiscales encargadas de recaudar los ingresos públicos.

⁴²: Opus. Cit. Pag. DJ2K – 1233

Por otra parte, consideramos importante destacar, que a partir del 1° de julio de 1997, las funciones fiscales de la (SHCP) se han desvinculado del resto y han sido entregadas al Servicio de Administración Tributaria (SAT) con la Ley del Servicio de Administración Tributaria, misma que en su artículo 1°, establece que: *"El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta ley"*. Es decir, que el Servicio de Administración Tributaria (SAT), asume desde su creación las funciones del <<fisco federal>>.

El artículo 2 de la ley antes mencionada, señala las facultades del (SAT), pues indica que *"(...) tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público"*. Por su parte el artículo 7, de la misma ley, detalla en sus fracciones que van de la I a la XIII, dichas atribuciones o facultades.

Así, tenemos que entre las atribuciones de dicho órgano, se encuentran esencialmente las siguientes:

- **Recaudar las contribuciones e impuestos de carácter federal;**
- **Dirigir los servicios aduanales y de inspección;**
- **Representar el interés de la Federación en controversias fiscales y aduaneras;**
- **Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras.**
- **Participar en las negociaciones de los tratados internacionales en las materias fiscal y aduanera.**

Como podemos apreciar, con la Ley del Servicio de Administración Tributaria, las funciones fiscales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se han desvinculado del resto y se le han entregado al SAT, por lo que dicho organismo sustituye parcialmente a la Secretaría de Ingresos a partir de la fecha ya mencionada, teniendo por objeto la realización de actividades estratégicas del Estado consistentes en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos productos aprovechamientos federales y de sus accesorios para el funcionamiento del gasto público.

El SAT tiene como misión, recaudar con calidad y eficacia las contribuciones federales necesarias para financiar el gasto público, garantizando la correcta y equitativa aplicación de la legislación fiscal y propiciando su cumplimiento voluntario y oportuno.

CAPÍTULO III

MARCO JURÍDICO

3.1 Marco jurídico de los impuestos

En el Capítulo II, referimos la actividad financiera del Estado, de la que sólo es una parte la Actividad Tributaria, entendiendo por ésta como aquella actividad que el Estado desarrolla para crear órganos facultados para:

- Establecer tributos.
- Determinar tributos.
- Cobrar tributos, y en general todas las relaciones que surgen con los sujetos obligados a cubrirlos.

También, hemos referido en el Capítulo anterior las tres etapas que debemos distinguir para el estudio de la actividad tributaria, como son: Etapa preconstitucional, etapa constitucional y la tercer etapa que es la legal o de la relación. Y es precisamente la etapa constitucional de la actividad tributaria la que vamos ha comentar, ya que representa el fundamento constitucional del derecho tributario mexicano.

Dicha etapa, como ya lo referimos, se caracteriza porque el Estado:

- Ha creado su constitución;
- Se ha organizado;
- Ha Establecido sus órganos y les ha otorgado facultades;
- Y en cuanto a la materia que nos ocupa, el Estado ha precisado quien puede establecer los tributos, la amplitud y límites de esa facultad, a quienes deben de pagarse y quien debe de pagar tributos, quien debe ejercer la potestad tributaria del Estado, así, como la facultad de

establecer impuestos, sin más limitaciones que las que la propia Constitución establece.

Por consiguiente, podemos decir que en virtud de un proceso histórico nace el Derecho Tributario Mexicano.

3.1.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la ley fundamental y Suprema del Estado, en la cual se fijan las atribuciones y límites de la autoridad, así como los derechos del hombre y de la sociedad, esto es, contiene normas sobre la estructura del Estado, la organización del gobierno, los regímenes políticos, la división de poderes, la competencia de las autoridades y las garantías individuales y sociales, e incluso, la propia Constitución establece en su Artículo 133, que es la Ley suprema de toda la Unión, y en cuanto a materia tributaria se refiere, en ella se indica quiénes pueden establecer y cobrar tributos, cómo deben de establecerse y quiénes deben pagarlos, etcétera.

Ahora, estableceremos los preceptos constitucionales que fijan el marco jurídico de los impuestos. Así, tenemos en primer orden, que podemos encontrar su fundamento constitucional en la fracción IV del vigésimo artículo 31 constitucional —el cual fija la competencia constitucional para establecer tributos, así como, las obligaciones que tenemos como mexicanos de pagarlos— y que a la letra establece:

Es obligación 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".

De lo antes citado, se deriva que son las cuatro entidades referidas a quienes se tiene el deber de pagar tributos, por lo que hemos de analizar, cuáles son los tributos o concretamente qué contribuciones se deben de pagar a cada una de ellas. Al respecto, nuestra Constitución no hace ninguna distribución de impuestos entre la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios.

Por lo antes expresado, es válido considerar que, por regla general, tanto la Federación, como los Estados pueden establecer los mismos impuestos.

No obstante lo anterior, debemos señalar que precisamente la Constitución establece un principio en el artículo 124, en virtud del cual los Estados conservan todas aquellas facultades que en forma expresa no delegaron a las autoridades federales en el texto de la ley fundamental, por lo que las autoridades federales, sólo podrán realizar aquellas facultades que en forma expresa les fueron delegadas por los Estados en el texto constitucional. El artículo 124 lo establece de la siguiente forma: "*Las facultades que no están expresamente concedidas por esta constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados*".

Como podemos apreciar, la regla general expresada anteriormente es relativa ya que tiene las siguientes dos excepciones:

a) Primera excepción: Existen impuestos exclusivos de la Federación

Con base en los principios que establece la fracción IV, del artículo 31 constitucional, las obligaciones tributarias deben establecerse en leyes; y en el ámbito federal, el artículo 73 del mismo ordenamiento establece las principales facultades del congreso, entre las cuales están las facultades en materia tributaria, así, en su fracción VII establece que el congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto; también, este artículo señala las actividades que pueden ser gravadas mediante las contribuciones necesarias a cubrir dicho presupuesto, y es aquí donde radica precisamente la excepción a la regla general antes mencionada, ya que existen impuestos exclusivos de la Federación y se funda en el artículo 73, fracción XXIX Constitucional, al instaurar que son facultades exclusivas del Congreso de la Unión establecer contribuciones:

1. *"Sobre comercio exterior.*
2. *Sobre aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4 y 5 del Artículo 27.(...)"*. Creemos importante transcribir lo que a la letra establecen dichos párrafos:

"Corresponde a la Nación el dominio directo de todos los recursos naturales de la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas; de todos los minerales o substancias que en vetas, mantos, masas o yacimientos constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos, tales como los minerales de los que se extraigan metales y metaloides utilizados en la industria; los yacimientos de piedras preciosas, de sal de gema y las salinas formadas directamente por las aguas marinas; los productos derivados de la descomposición de las rocas, cuando su explotación necesite trabajos subterráneos; los yacimientos minerales u orgánicos de materias susceptibles de ser utilizadas como fertilizantes; los combustibles minerales sólidos; el petróleo y todos los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos o gaseosos; y el espacio situado sobre el territorio nacional, en la extensión y términos que fije el derecho internacional.

Son propiedad de la Nación las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fije el derecho internacional; las aguas marinas interiores; las de las lagunas y esteros que se comuniquen permanente o intermitentemente con el mar; las de los lagos interiores de formación natural que estén ligados directamente a corrientes constantes; las de los ríos y sus afluentes directos o indirectos, desde el punto del cauce en que se inicien las primeras aguas permanentes, intermitentes o torrenciales, hasta su desembocadura en el mar, lagos, lagunas o esteros de propiedad nacional; las de las corrientes constantes o intermitentes y sus afluentes directos o indirectos, cuando el cauce de aquéllas en toda su extensión o en parte de ellas, sirva de límite al territorio nacional o a dos entidades federativas, o cuando pase de una entidad federativa a otra o cruce la línea divisoria de la República; las de los lagos, lagunas o esteros cuyos vasos, zonas o riberas estén cruzados por líneas divisorias de dos o más entidades o entre la República y un país vecino, o cuando el límite de las riberas sirva de lindero entre dos entidades federativas o a la República con un país vecino, las de los manantiales que broten en las playas, zonas marítimas, cauces, vasos o riberas de los lagos, lagunas o esteros de propiedad nacional, y las que se extraigan de las minas; y los cauces, lechos o riberas de los lagos y corrientes interiores en la extensión que fija la Ley. Las aguas del subsuelo pueden ser libremente alumbradas mediante obras artificiales y apropiarse por el dueño del terreno; pero, cuando lo exija el interés público o se afecten otros aprovechamientos, el Ejecutivo Federal podrá reglamentar su extracción y utilización y aun establecer zonas vedadas al igual que para las demás aguas de propiedad nacional. Cualesquiera otras aguas no incluidas en la enumeración anterior, se considerarán como parte integrante de la propiedad de los terrenos por los que corran o en los que se encuentren sus depósitos; pero si se localizaren en dos o más predios, el aprovechamiento de estas aguas se considerará de utilidad pública, y quedará sujeto a las disposiciones que dicten los Estados.

Asimismo, podemos observar que los párrafos 4 y 5 están incluidos en el artículo 3 de La Ley General de Bienes Nacionales como bienes del dominio Público, y están sujetos a un régimen jurídico excepcional establecido por el referido precepto constitucional y diversas leyes, como la citada Ley General de Bienes Nacionales, la Ley Federal de Aguas, la Ley Forestal, etcétera. Por ello, dichos bienes tienen entre otras características, el ser inalienables, imprescriptibles, inembargables, y su uso, aprovechamiento y explotación por los particulares requiere de concesión otorgada por el Ejecutivo Federal, en

la inteligencia de que la propia Constitución excluye expresamente los bienes no susceptibles de ser concesionados.

3. *"Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.*
4. *Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.*
5. *Especiales sobre:*
 - a) *Energía eléctrica.*
 - b) *Producción y consumo de tabacos labrados.*
 - c) *Gasolina y otros productos derivados del petróleo.*
 - d) *Cerillos y fósforo*
 - e) *Aguamiel y productos de su fermentación.*
 - f) *Explotación forestal.*
 - g) *Producción y consumo de cerveza. (...)"*.

Cabe señalar que compete al Congreso de la Unión establecer contribuciones sobre otras actividades complementarias que se establecen en la fracción X del mismo artículo relacionadas con "hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros energía eléctrica, y nuclear (...)".

b) Segunda excepción: Los Estados tienen prohibido establecer ciertos impuestos

La segunda excepción la podemos encontrar en los artículos 117 y 118 del mismo ordenamiento.

Retomando lo que establecimos sobre el artículo 124 constitucional, debemos de observar que mediante este principio se determinan las competencias de la Federación y de los Estados. Sin embargo, existen diversas facultades que, en términos generales, corresponden a la Federación conforme al texto constitucional y adicionalmente se encuentran vedadas de manera expresa para los Estados.

Debemos de señalar que las facultades prohibidas a los Estados pueden clasificarse en absolutas y relativas.

• **Facultades prohibidas de forma absoluta a los Estados.**

Son aquellas que en ningún caso y por ningún motivo podrán realizarse; dichas prohibiciones son establecidas en el artículo 117 constitucional y entre éstas se encuentran las facultades prohibidas en materia tributaria que consiste en que los Estados tienen prohibido establecer ciertos impuestos y se establecen en las fracciones que van de la III a VII y IX. Así tenemos:

Fracción III. Esta fracción establece que los Estados no pueden emitir estampillas ni papel sellado; es decir, no pueden recaudar impuestos mediante el uso de estampillas o timbres fiscales, ni mediante la expedición de papel sellado ya que es exclusiva de la Federación.

Fracciones IV, V, VI y VII. Dichas fracciones prohíben a los Estados establecer impuestos alcabalariorios, cabe señalar que dicha prohibición no se establece con la expresión antes mencionada, sin embargo se refiere a los diversos procedimientos por los que se han cobrado dichos impuestos, al respecto creemos importante transcribir lo que establece el Diccionario Jurídico 2000,⁴³ al explicar el término alcabala:

"I. Del árabe al gabala; la cobranza, la recepción.

(...) IV. El Artículo 117 constitucional establece las prohibiciones absolutas de las entidades federativas; es decir, aquellas que nunca y por ningún motivo pueden realizar los Estados, y contiene IX fracciones de las cuales sólo las fracciones IV, V, VI y VII se refieren a las alcabalas aunque, como ya se dijo, sin mencionárlas expresamente. La fracción IV prohíbe a los Estados gravar

⁴³ Opus. Cit. Pág. DJ2K - 147

el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio. En este caso la hipótesis se refiere a mercancías o efectos que no se van a consumir en el Estado, sino que sencillamente van de paso. La fracción V establece que no podrán prohibir ni gravar directa o indirectamente la entrada o salida de su territorio a mercancías nacionales o extranjeras; en este caso se trata de impedir que se pongan obstáculos a la entrada de mercancías o productos que van a quedarse en el mismo Estado y a la salida de mercancías provenientes de ese mismo Estado. La fracción VI prohíbe gravar la circulación y el consumo de efectos nacionales o extranjeros con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales (llamadas garitas), requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía. En este caso no se está prohibiendo ningún tipo de impuesto alcabalariorio, sino la forma y medios que se pudieran emplear en su recaudación. La fracción VII prohíbe expedir y mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto a la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia. Lo que se prohíbe con este tipo específico de impuesto alcabalariorio, es que se de un tratamiento distinto a las mercancías en atención a su procedencia, a fin de que exista auténtica libertad de comercio en el territorio del Estado mexicano. La reforma de Limantour que suprimió la prohibición general de las alcabalas por el sistema causista que se ha mencionado, produce como consecuencia que si se ponen en vigor impuestos alcabalatorios distintos a los establecidos en las mencionadas 4 fracciones del Artículo 117, éstos no serían inconstitucionales.

Sin embargo, aunque tales alcabalas no fueran inconstitucionales, el Congreso de la Unión tiene la posibilidad de atacarlos mediante la facultad que la Constitución le confiere en la fracción IX del Artículo 73, que expresa: "El Congreso tiene facultad: IX para impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones". Así el Congreso mediante una ley ordinaria puede prohibir tipos de impuestos alcabalatorios distintos de los mencionados en el Artículo 117. En cuanto a si la federación, en tanto que gobierno del Distrito Federal, puede imponer impuestos alcabalatorios, la respuesta está al final del primer párrafo del Artículo 131 que expresa: "...pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del Artículo 117", lo que a contrario sensu implica que si puede hacerlo respecto a las fracciones IV Y V".

Fracción IX. Igualmente tienen prohibido los Estados (Artículo 117, fracción IX Constitucional) gravar la producción, acopio o la venta del tabaco en rama.

en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

• **Facultades prohibidas de forma relativa a los Estados**

Son aquellas facultades que no pueden ser desarrolladas por los Estados; pero no de manera absoluta ya que, sin embargo, con la autorización del Congreso de la Unión podrán llevarla a cabo y se establecen en el artículo 118 constitucional.

Así, tenemos que el precepto que se comenta contiene diferentes supuestos en los que el Congreso de la Unión puede autorizar a los Estados para que realicen acciones que originalmente competen a la Federación y es precisamente en la fracción I, en donde se establece la prohibición en materia tributaria, en la cual se prohíbe a los Estados: *"Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones"*. En la disposición comentada, en forma equivocada se hace referencia a contribuciones o derechos sobre importación o exportación, porque como hemos visto la facultad de establecer impuestos al comercio exterior es exclusiva de la Federación y no se justifica una delegación de facultades del Congreso de la Unión a favor de los Estados.

La facultad de los Estados de cobrar impuestos, también se encuentra limitada por nuestra Constitución, al establecer determinados tributos a favor de los Municipios, aun cuando por excepción pueda tener algunas funciones relacionadas con la administración de dichos tributos.

En efecto, los ingresos de los Municipios se forman de los rendimientos de los bienes que le pertenezcan, así como de las contribuciones y otros

ingresos que las legislaturas de los Estados establezcan a su favor, pero en toda caso, es decir, en forma exclusiva, deben establecer en los términos del artículo 115 fracción IV, Constitucional los siguientes:

- a) *"Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, translación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.*

Los Municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

- b) *Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados.*
- c) *Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.*

Las Leyes Federales no limitarán las facultades de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con los mismos. Las Leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos, disponibles".

Con base en lo anterior, podemos observar que constitucionalmente, no sólo se encuentra limitada la facultad de los Estados para cobrar tributos, sino también limita a los gobiernos locales y a la Federación a establecer tributos sobre la propiedad inmobiliarias y sus diversas operaciones, así como a establecer exenciones y subsidios, es decir, se les prohíbe su injerencia.

Por lo antes expresado, podemos observar, que en nuestra Constitución se establece el sistema fiscal, basado en que nuestra Ley Suprema dota de facultades concurrentes a la Federación y a los Estados, e impone a estos últimos, limitaciones a su facultad impositiva y restricciones a su potestad tributaria.

3.1.2 Tratados Internacionales

Podemos considerar como tratados internacionales a los acuerdos entre dos o más Estados —entendiéndose como tal a los países— respecto a problemas que les son comunes. De acuerdo al Dr. Rodolfo Cruz Miramontes,⁴⁴ el 20 de enero de 1980, entró en vigor La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados Internacionales. La cual en su artículo 2, párrafo primero, establece lo que se entiende por tratado y que a la letra dice: "(...) *Un acuerdo Internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional (...) cualquiera que sea su denominación particular*".

Asimismo, en el Diario Oficial de la Federación del día 2 de enero de 1992, se publicó la Ley sobre Celebración de Tratados, reglamentaria de la fracción X del artículo 89 Constitucional. En esta Ley se estableció el procedimiento que debe seguirse para la celebración de un tratado internacional.

Consideramos necesario fijar los fundamentos constitucionales para celebrar tratados. En primer lugar, tenemos que en cuanto a las autoridades facultadas para celebrar tratados internacionales debemos de remitirnos a nuestra Constitución, ya que de conformidad con lo dispuesto por la fracción

⁴⁴ Cruz Miramontes, Rodolfo. *Panorama Jurídico del Tratado del Libre Comercio*. Pag. 14

X del artículo 89 Constitucional, el Presidente de la República tiene facultades para manejar la política exterior y para celebrar tratados internacionales.

Por su parte, los artículos 89, fracción II, 90 y 91 de nuestra ley Suprema le dan al Jefe del Ejecutivo la facultad de designar, con apoyo en una ley a sus más directos colaboradores. También la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal señala en el artículo 28, que corresponde a la Secretaría de Relaciones Exteriores la operación y ejecución de la política exterior que dicte el Presidente de la República, así como participar en la celebración de todos los acuerdos, negociaciones y tratados internacionales, de los que México sea parte.

Igualmente, creemos importante mencionar la participación que tiene el Poder Legislativo en la celebración de tratados internacionales. La Cámara de Diputados no posee realmente facultades en materia exterior; ya que la fracción I, del artículo 76 de la Constitución establece que corresponde a la Cámara de Senadores, la aprobación de la política exterior que dicte el Presidente de la República, así como de los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que celebre este alto funcionario.

También debemos agregar que los gobiernos de las entidades federativas, con fundamento en la fracción I del artículo 117 constitucional, tienen prohibido *"Celebrar alianza, tratados o coalición con otro Estado ni con las potencias extranjeras"*.

Y ya para finalizar, en cuanto a los fundamentos constitucionales se refiere, debemos de señalar que nuestra Constitución en su Artículo 133 establece

que: "(...) todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado serán la Ley suprema de toda Unión (...)".

Por lo que si a través de los tratados internacionales se limita, se amplía o precisa la facultad para establecer y cobrar tributos, al resolver el problema de la doble o múltiple tributación internacional, no hay duda de que dichos tratados son parte importante del Derecho Tributario.

En cuanto a la materia tributaria se refiere, destacan los tratados internacionales para evitar la doble o múltiple tributación internacional, que contienen medidas internacionales para impedir que las personas que realizan actividades más allá de las fronteras de su país o del que son residentes, queden sujetos a dos jurisdicciones tributarias respecto a los ingresos que obtienen por la actividad que desarrollan en los Estados contratantes, ya que uno de los problemas que desde hace mucho tiempo han preocupado de manera importante, tanto a los fiscos de diferentes países, como desde luego a los contribuyentes, ha sido el relacionado con la doble imposición internacional. Esto porque, cuando un contribuyente residente en un país realiza actos gravados en el extranjero, el fisco de esa nación lo grava con contribuciones, tanto nacionales como locales, y también el fisco de su lugar de residencia, procede a efectuar actos de imposición sobre las rentas obtenidas en el exterior, dándose el caso más frecuente de doble imposición.

3.1.3 Jurisprudencia

La jurisprudencia está considerada como una de las fuentes formales del proceso de creación de las leyes.

El maestro Eduardo García Maynez,⁴⁵ nos dice sobre la palabra jurisprudencia lo siguiente: *"La palabra jurisprudencia posee dos acepciones distintas. En una de ellas equivale a ciencia del derecho o teoría jurídica. En la otra, sirve para designar el conjunto de principios y doctrinas contenidas en las decisiones de los tribunales"*.

Con base en lo anterior podemos decir que la jurisprudencia es el conjunto de normas jurídicas, con carácter obligatorio siendo establecidas por las decisiones de los tribunales (generalmente el tribunal de más alta jerarquía en nuestro país).

Como sabemos, la jurisprudencia se establece conforme a lo señalado dentro de la Ley de Amparo en sus artículos 192 y 193, que a la letra dicen:

"Artículo 192. (...) Las resoluciones constituirán jurisprudencia, siempre que lo resuelto en ellas se sustente en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario. (...)".

"Artículo 193. (...) Las resoluciones de los Tribunales Colegiados de Circuito constituyen jurisprudencia siempre que lo resuelto en ellas se sustente en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, y que hayan sido aprobadas por unanimidad de votos de los magistrados que integran cada Tribunal Colegiado".

Ahora bien, en nuestro derecho existe jurisprudencia de dos clases: obligatoria y no obligatoria: En cuanto a la primera, Ignacio Galindo Garfias,⁴⁶ señala que:

⁴⁵ *Introducción al Estudio del Derecho*, Pág. 68

⁴⁶ *Derecho Civil*, Pág. 52

"En el Derecho Mexicano la jurisprudencia tiene fuerza obligatoria únicamente en ciertos casos: cuando la decisión se contiene en sentencias pronunciadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, siempre que las resoluciones jurisprudenciales se refieran a la interpretación de la Constitución, leyes federales o tratados celebrados con potencias extranjeras. Su fuerza de obligar vincula a la propia Suprema Corte de Justicia, a los tribunales federales (...)."

Luego entonces, la jurisprudencia no obligatoria es aquella que no se refiere a la interpretación de la constitución, leyes federales o tratados llevados a cabo con potencias extranjeras, como por ejemplo el caso de una interpretación de un artículo del Código Civil para el Distrito Federal en materia común, sólo obliga en su cumplimiento a quien lo invoque dentro del territorio del Distrito Federal. No ocurre lo mismo con el Código Fiscal Federal, por ser éste de ámbito Federal, por lo tanto, lo que se resuelva en materia de jurisprudencia en cuanto al mismo, obliga en toda la nación.

Al respecto, consideramos importante transcribir la siguiente resolución del Tercer Tribunal Colegiado en materia civil, del primer circuito:

"JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA, OBLIGATORIEDAD.- Conforme al artículo 192 de la Ley de Amparo. "la jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia, funcionando en pleno o en salas, es obligatoria para éstas en tratándose de la que decreta el pleno, y además para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, los Juzgados de Distrito, los Tribunales Militares y Judiciales del Orden Común de los estados y del Distrito Federal, y Tribunales Administrativos y del Trabajo locales y federales, las..."; y esa obligatoriedad persiste hasta en tanto no exista otra tesis que introduzca nuevo criterio, que, en cuanto hace a los Tribunales Colegiados de Circuito y en términos de lo dispuesto por el artículo sexto del decreto de reformas a la Ley de Amparo, de veintitres de diciembre de mil novecientos ochenta y siete, sólo se actualizará cuando lleguen a sentar nueva y diversa jurisprudencia sustentada por el más alto tribunal de la república, que, mientras tanto no puede ser inobservada sin incurrir en desacato al numeral invocado en principio".

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 1443/88.- Mexicana de Cobre, S.A.- 17 de noviembre de 1988.- Unanimidad de votos.- Ponente: José Becerra Santiago.- Secretario: Gustavo Sosa Ortiz.

Semanario Judicial de la Federación. Julio-diciembre 1988. Página 312.

Ahora bien, visto ya el significado de jurisprudencia dentro de nuestro derecho mexicano, toca el turno a exponer lo sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con respecto al sistema constitucional en materia de impuestos —ya que precisamente con base en esta jurisprudencia, desarrollamos el punto 3.1.1—, y se encuentra situada en el Apéndice 1917-1954. Tomo I. Pág. 1026, que a la letra dice:

"IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE.- La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) concurrencia contributiva de la Federación, y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingreso (Artículos 73, fracción VII y 124); b) limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (Artículo 73, fracciones X y XXIX), y c) restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (Artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118):"

310/953/2.- Construcciones Alpha, S.A. y coags.- junio 3 de 1954.*

346/954/2.- Sindicato de Trabajadores de la Concepción, Excavación, etc., de la República Mexicana y coags.- julio 1º de 1954.*

4828/953/2.- Fernando Rangel y coags.- julio 5 de 1954.*

5883/950/2.- Guzin René y coags.- agosto 16 de 1954.*

2736/953/2.- Reynaldo Schega y coags. (acumulados).- agosto 27 de 1954.*

3.1.4 Código Fiscal Federal

Como ya lo hemos establecido en el Capítulo I, el Código Fiscal vigente fue publicado en el diario oficial de la federación el 31 de diciembre de 1981 y entró en vigor a partir del 1 de enero de 1983; en dicho Código se fija en su artículo 2 fracción I, el concepto de impuesto de la siguiente manera:

"Artículo 2.- (...), I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo".

Asimismo, el artículo 6, del Código Fiscal vigente de la Federación, señala la causación del tributo de la siguiente forma: *"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho (hechos generadores) previstas en las leyes fiscales (hipótesis de incidencia) vigentes durante el lapso en que ocurran".*

3.2 Marco jurídico del comercio electrónico

Como efecto del intercambio de información suficiente y actualizada que proporcionan los sistemas computacionales conectados en red, y que permite poder comprar y vender productos de forma electrónica, facilitando así la actividad comercial y brindando mayores beneficios tanto a clientes como a proveedores, se ha adoptado un término denominado <<comercio electrónico>>, el cual definiremos y analizaremos con mayor detenimiento en el capítulo siguiente; por ahora, sólo diremos que es un sistema que ha

venido a auxiliar a la actividad comercial, que se realiza por medio de Internet y que como una consecuencia de la globalización de los mercados, diversas empresas están tratando de adoptarla dentro de sus maniobras comerciales, para de esta forma afirmar su permanencia dentro del mercado.

Son varios los fines para los cuales pueden ser utilizados los servicios electrónicos, por diversas empresas, entre lo que se encuentran por ejemplo, implementar nuevos canales de mercado y venta a través de la red. De esta forma es como surge una nueva rama dentro del área de comercio, denominada comercio dentro de Internet (Web), o comercio electrónico, que permite mostrar en línea, entre otras cosas: catálogos de productos, listas de precios, folletos, sistemas de reservación, etcétera.

Como podemos observar, el comercio electrónico trae consigo beneficio para la actividad comercial, sin embargo, al ser un fenómeno reciente y que tiene como característica el ser dinámico, también acarrea una serie de problemas para el derecho, debido a que no todo el marco jurídico vigente que es aplicado para el comercio tradicional, contempla ya esta nueva forma de llevar a cabo la actividad comercial.

Nuestro país decretó en el 2000 sus primeras reformas y adiciones a diversas disposiciones legales, de las cuales nos ocuparemos a continuación en el presente apartado.

En México no existe una Ley del comercio electrónico, es decir, no existe un documento único en el que estén incluidos todos los quehaceres jurídicos y normativos en la materia; sin embargo, mediante un decreto que se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el 29 de mayo del 2000, se reformaron y adicionaron diversas disposiciones legales en materia de comercio

electrónico, las cuales marcan el inicio del marco legal de dicho comercio en México. Surgido de la necesidad de incorporar a nuestro sistema jurídico principios básicos del llamado comercio electrónico, tales como la neutralidad tecnológica y la utilización de medios informáticos y telemáticos en la celebración de actos jurídicos, así como facilitar el comercio electrónico entre empresas y particulares en México. Para ello, se tomó como punto de partida las experiencias internacionales, ya que esta iniciativa está basada en la Ley Modelo Sobre el Comercio Electrónico —que analizaremos brevemente, en el capítulo siguiente—, aprobada por la Asamblea General de la ONU, mediante Resolución 51/162 de 1996, el objetivo de la Ley Modelo, es aportar uniformidad en las prácticas comerciales internacionales en todas las regiones y sistemas jurídicos del mundo, así como también, erradicar obstáculos de carácter jurídico al comercio electrónico y se busca fomentar el desarrollo de infraestructura para acceder a los nuevos mercados informáticos.

A continuación, analizaremos las reformas y adiciones efectuadas a diversas disposiciones legales en materia de comercio electrónico, para ello, examinaremos brevemente la iniciativa de decreto, así como el propio Decreto publicado en el Diario oficial de la Federación en la fecha antes mencionada, por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, del Código Federal de Procedimientos Civiles, del Código de Comercio y de la Ley Federal de Protección al Consumidor.

3.2.1 Código Civil

Las reformas y adiciones realizadas al Código Civil en materia de comercio electrónico, se establecen a través del artículo primero del Decreto antes mencionado, que a la letra dice:

- **"ARTICULO PRIMERO.-** *Se modifica la denominación del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, y con ello se reforman sus artículos 1o., 1803, 1805 y 1811, y se le adiciona el artículo 1834 bis".*

Así tenemos que las reformas a los artículos del Código Civil que conforman la legislación en materia de comercio electrónico son:

Se incorpora la posibilidad de que las partes puedan manifestar su voluntad u ofertar mediante el uso de medios electrónicos, algún bien o servicio, lo anterior se establece en el artículo 1803, dado que en este se hace referencia a los medios para expresar el consentimiento.

A través del artículo 1805, que establece sobre la regla a seguir en cuanto a la oferta y aceptación de la misma, se adiciona lo siguiente: *"La misma regla se aplicará a la oferta hecha por teléfono o a través de cualquier otro medio electrónico, óptico o de cualquier otra tecnología que permita la expresión de la oferta y la aceptación de ésta en forma inmediata".*

También, se reforma el artículo 1811, en el que se confiere validez y fuerza obligatoria a la propuesta y aceptación de la misma realizada por medios electrónicos ópticos o de cualquier otra tecnología, estableciéndolo de la siguiente forma:

"Tratándose de la propuesta y aceptación hechas a través de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología no se requerirá de estipulación previa entre los contratantes para que produzca efectos".

Por último, en cuanto a disposiciones agregadas al Código Civil se refiere, es adicionado el artículo 1834 bis, el cual conforme a la iniciativa de decreto antes mencionada, se adiciona, dada la necesidad de actualizar los alcances de la legislación civil vigente en lo referente a los actos que requieren de la forma escrita otorgada ante un fedatario público; además, se considera en dicha iniciativa que si se utilizan medios electrónicos, ópticos o cualquier otra tecnología, pueden conservar e incluso fortalecer la seguridad jurídica en beneficio de los obligados, por lo que la redacción se fija de la siguiente forma:

"Los supuestos previstos por el artículo anterior se tendrán por cumplidos mediante la utilización de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, siempre que la información generada o comunicada en forma íntegra a través de dichos medios sea atribuible a las personas obligadas y accesible para su ulterior consulta.

En los casos en que la ley establezca como requisito que un acto jurídico deba otorgarse en instrumento ante fedatario público, éste y las partes obligadas podrán generar, enviar, recibir, archivar o comunicar la información que contenga los términos exactos en que las partes han decidido obligarse, mediante la utilización de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, en cuyo caso el fedatario público, deberá hacer constar en el propio instrumento los elementos a través de los cuales se atribuye dicha información a las partes y conservar bajo su resguardo una versión íntegra de la misma para su ulterior consulta, otorgando dicho instrumento de conformidad con la legislación aplicable que lo rige".

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

3.2.2 Código Federal de Procedimientos Civiles

De acuerdo a la iniciativa de decreto, se proponía adicionar al Código Federal de Procedimientos Civiles dos artículos: El 210 A y el 210 B, sin embargo, se consideró oportuno fusionar ambas disposiciones en un solo artículo, el cual se refiere al reconocimiento jurídico y a la valoración probatoria de la información generada o comunicada que conste en medios electrónicos, ópticos o en cualquier otra tecnología.

Así, tenemos que al Código Federal de Procedimientos Civiles se le adiciona el artículo 210-A, esto con el fin de conceder a la información que conste en medios electrónicos efectos jurídicos, validez y fuerza probatoria, ya que de esta forma, se reconocen efectos jurídicos a las obligaciones que de conformidad con el Código Civil, contraigan las partes mediante el uso de medios electrónicos.

Dicha adición se establece a través del artículo segundo del decreto antes mencionado, que a la letra dice:

- **"ARTICULO SEGUNDO.-** *Se adiciona el artículo 210-A al Código Federal de Procedimientos Civiles,(...)"*.

Con base a lo antes expuesto, tenemos que el artículo del Código de Procedimientos Civiles que conforma la legislación en materia de comercio electrónico es el artículo 210-A, que a la letra dice:

"Artículo 210-A.- Se reconoce como prueba la información generada o comunicada que conste en medios electrónicos, ópticos o en cualquier otra tecnología.

Para valorar la fuerza probatoria de la información a que se refiere el párrafo anterior, se estimará primordialmente la fiabilidad del método en que haya

sido generada, comunicada, recibida o archivada y, en su caso, si es posible atribuir a las personas obligadas el contenido de la información relativa y ser accesible para su ulterior consulta.

Quando la ley requiera que un documento sea presentado y conservado en su forma original, ese requisito quedará satisfecho si se acredita que la información generada, comunicada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, se ha mantenido íntegra e inalterada a partir del momento en que se generó por primera vez en su forma definitiva y ésta pueda ser accesible para su ulterior consulta".

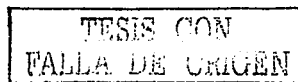
3.2.3 Código de Comercio

En lo referente al Código de Comercio, es el ordenamiento al cual se le realizan amplias reformas y adiciones, en comparación con los otros tres ordenamientos; lo anterior, para conseguir una legislación mercantil innovadora y al día en aspectos informáticos, para otorgar con dicho ordenamiento la posibilidad a los comerciantes de poder ofertar bienes o servicios a través de medios electrónicos, así, como conservar la información que por ley deben llevar mediante medios electrónicos.

Dichas reformas y adiciones se establecen a través del artículo tercero del decreto antes mencionado, que a la letra dice:

- **"ARTICULO TERCERO.-** *Se reforman los artículos 18, 20, 21 párrafo primero, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 30, 31, 32, 49, 80 y 1205, y se adicionan los artículos 20 bis, 21 bis, 21 bis 1, 30 bis, 30 bis 1 y 32 bis 1298-A; el Título II que se denominará "Del Comercio Electrónico", que comprenderá los artículos 89 a 94, y se modifica la denominación del Libro Segundo del Código de Comercio, disposiciones todas del referido Código de Comercio, (...)"*.

Así, tenemos que los artículos del Código de Comercio que se reforman para conformar la legislación en materia de comercio electrónico son:



Los artículos 18, 20, 21, párrafo primero, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 30, 31, y 32, referentes al Registro Público de Comercio. Y que a continuación transcribiremos:

"Artículo 18.- En el Registro Público de Comercio se inscriben los actos mercantiles, así como aquellos que se relacionan con los comerciantes y que conforme a la legislación lo requieran.

La operación del Registro Público de Comercio está a cargo de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, en adelante la Secretaría, y de las autoridades responsables del registro público de la propiedad en los estados y en el Distrito Federal, en términos de este Código y de los convenios de coordinación que se suscriban conforme a lo dispuesto por el artículo 116 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Para estos efectos existirán las oficinas del Registro Público de Comercio en cada entidad federativa que demande el tráfico mercantil.

La Secretaría emitirá los lineamientos necesarios para la adecuada operación del Registro Público de Comercio, que deberán publicarse en el Diario Oficial de la Federación.

Artículo 20.- El Registro Público de Comercio operará con un programa informático y con una base de datos central interconectada con las bases de datos de sus oficinas ubicadas en las entidades federativas. Las bases de datos contarán con al menos un respaldo electrónico.

Mediante el programa informático se realizará la captura, almacenamiento, custodia, seguridad, consulta, reproducción, verificación, administración y transmisión de la información registral.

Las bases de datos del Registro Público de Comercio en las entidades federativas se integrarán con el conjunto de la información incorporada por medio del programa informático de cada inscripción o anotación de los actos mercantiles inscribibles, y la base de datos central con la información que los responsables del Registro incorporen en las bases de datos ubicadas en las entidades federativas.

El programa informático será establecido por la Secretaría. Dicho programa y las bases de datos del Registro Público de Comercio, serán propiedad del Gobierno Federal.

En caso de existir discrepancia o presunción de alteración de la información del Registro Público de Comercio contenida en la base de datos de alguna

entidad federativa, o sobre cualquier otro respaldo que hubiere, prevalecerá la información registrada en la base de datos central, salvo prueba en contrario.

La Secretaría establecerá los formatos, que serán de libre reproducción, así como los datos, requisitos y demás información necesaria para llevar a cabo las inscripciones, anotaciones y avisos a que se refiere el presente Capítulo. Lo anterior deberá publicarse en el Diario Oficial de la Federación.

*Artículo 21.- Existirá un folio electrónico por cada comerciante o sociedad, en el que se anotarán:
I a XIX.- (...)*

Artículo 22.- Cuando, conforme a la ley, algún acto o contrato deba inscribirse en el Registro Público de la Propiedad o en registros especiales, su inscripción en dichos registros será bastante para que surtan los efectos correspondientes del derecho mercantil, siempre y cuando en el Registro Público de Comercio se tome razón de dicha inscripción y de las modificaciones a la misma.

Artículo 23.- Las inscripciones deberán hacerse en la oficina del Registro Público de Comercio del domicilio del comerciante, pero si se trata de bienes raíces o derechos reales constituidos sobre ellos, la inscripción se hará, además, en la oficina correspondiente a la ubicación de los bienes, salvo disposición legal que establezca otro procedimiento.

Artículo 24.- Las sociedades extranjeras deberán acreditar, para su inscripción en el Registro Público de Comercio, estar constituidas conforme a las leyes de su país de origen y autorizadas para ejercer el comercio por la Secretaría, sin perjuicio de lo establecido en los tratados o convenios internacionales.

*Artículo 25.- Los actos que conforme a este Código u otras leyes deban inscribirse en el Registro Público de Comercio deberán constar en:
I.- Instrumentos públicos otorgados ante notario o corredor público;
II.- Resoluciones y providencias judiciales o administrativas certificadas;
III.- Documentos privados ratificados ante notario o corredor público, o autoridad judicial competente, según corresponda, o quisieron
IV.- Los demás documentos que de conformidad con otras leyes así lo prevean.*

Artículo 26.- Los documentos de procedencia extranjera que se refieran a actos inscribibles podrán constar previamente en instrumento público

otorgado ante notario o corredor público, para su inscripción en el Registro Público de Comercio.

Las sentencias dictadas en el extranjero sólo se registrarán cuando medie orden de autoridad judicial mexicana competente, y de conformidad con las disposiciones internacionales aplicables.

Artículo 27.- La falta de registro de los actos cuya inscripción sea obligatoria, hará que éstos sólo produzcan efectos jurídicos entre los que lo celebren, y no podrán producir perjuicio a tercero, el cual sí podrá aprovecharse de ellos en lo que le fueren favorables.

Artículo 30.- Los particulares podrán consultar las bases de datos y, en su caso, solicitar las certificaciones respectivas, previo pago de los derechos correspondientes.

Las certificaciones se expedirán previa solicitud por escrito que deberá contener los datos que sean necesarios para la localización de los asientos sobre los que deba versar la certificación y, en su caso, la mención del folio mercantil electrónico correspondiente.

Cuando la solicitud respectiva haga referencia a actos aún no inscritos, pero ingresados a la oficina del Registro Público de Comercio, las certificaciones se referirán a los asientos de presentación y trámite.

Artículo 31.- Los registradores no podrán denegar la inscripción de los documentos mercantiles que se les presenten, salvo cuando:

- I. El acto o contrato que en ellos se contenga no sea de los que deben inscribirse;*
- II. Esté en manifiesta contradicción con los contenidos de los asientos registrales preexistentes, o*
- III. El documento de que se trate no exprese, o exprese sin claridad suficiente, los datos que deba contener la inscripción.*

Si la autoridad administrativa o judicial ordena que se registre un instrumento rechazado, la inscripción surtirá sus efectos desde que por primera vez se presentó.

El registrador suspenderá la inscripción de los actos a inscribir, siempre que existan defectos u omisiones que sean subsanables. En todo caso se requerirá al interesado para que en el plazo que determine el reglamento de este Capítulo las subsane, en el entendido de que, de no hacerlo, se le denegará la inscripción.

Artículo 32.- *La rectificación de los asientos en la base de datos por causa de error material o de concepto, sólo procede cuando exista discrepancia entre el instrumento donde conste el acto y la inscripción.*

Se entenderá que se comete error material cuando se escriban unas palabras por otras, se omita la expresión de alguna circunstancia o se equivoquen los nombres propios o las cantidades al copiarlas del instrumento donde conste el acto, sin cambiar por eso el sentido general de la inscripción ni el de alguno de sus conceptos.

Se entenderá que se comete error de concepto cuando al expresar en la inscripción alguno de los contenidos del instrumento, se altere o varíe su sentido porque el responsable de la inscripción se hubiere formado un juicio equivocado del mismo, por una errónea calificación del contrato o acto en él consignado o por cualquier otra circunstancia similar.

Así, también es reformado el artículo 49, del mismo ordenamiento, al cual se le agrega el supuesto de conservación de los originales de mensaje de datos, por lo que obliga a los comerciantes a conservar por un plazo de diez años archivos de documentos en los que *"se consignen contratos, convenios o compromisos que den nacimiento a derechos y obligaciones"*, con relación a su negocio.

Asimismo, se le agrega un segundo párrafo, que establece lo siguiente:

"Para efectos de la conservación o presentación de originales, en el caso de mensajes de datos, se requerirá que la información se haya mantenido íntegra e inalterada a partir del momento en que se generó por primera vez en su forma definitiva y sea accesible para su ulterior consulta. La Secretaría de Comercio y Fomento Industrial emitirá la Norma Oficial Mexicana que establezca los requisitos que deberán observarse para la conservación de mensajes de datos".

Otra reforma realizada al Código de Comercio, es la referente a los medios para la celebración de los contratos, dichos medios son fijados en el artículo 80, el cual establece el perfeccionamiento de los convenios y contratos mercantiles, considerando ya en la reforma del artículo mencionado a los

celebrados mediante el uso de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, ya que la legislación mexicana se limitaba a prever como únicos medios para contratar entre no presentes al correo y al telégrafo. Fijándose de la siguiente forma:

"Artículo 80.- Los convenios y contratos mercantiles que se celebren por correspondencia, telégrafo, o mediante el uso de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, quedarán perfeccionados desde que se reciba la aceptación de la propuesta o las condiciones con que ésta fuere modificada".

De acuerdo al artículo tercero, del decreto mencionado, se reforma también el artículo 1205, el cual establece los elementos que son admisibles como medios de prueba, y entre los que de acuerdo a la reforma, ya se encuentran los <<mensajes de datos>>, término que podemos entender de acuerdo al artículo 89 del mismo ordenamiento como: *"(...) la información generada, enviada, recibida, archivada o comunicada a través de... los medios electrónicos, ópticos o cualquier otra tecnología"*, quedando de la siguiente forma:

"Artículo 1205.- Son admisibles como medios de prueba todos aquellos elementos que puedan producir convicción en el ánimo del juzgador acerca de los hechos controvertidos o dudosos y en consecuencia serán tomadas como pruebas las declaraciones de las partes, terceros, peritos, documentos públicos o privados, inspección judicial, fotografías, facsimiles, cintas cinematográficas, de videos, de sonido, mensajes de datos, reconstrucciones de hechos y en general cualquier otra similar u objeto que sirva para averiguar la verdad".

Por otra parte, se adicionaron en el Código de Comercio varios artículos, como son: El 20 bis, 21 bis, 21 bis 1, 30 bis, 30 bis 1 y 32 bis, 1298-A; el Título II que se denominará "Del Comercio Electrónico", que comprenderá los artículos 89 al 94.

Así, tenemos que los Artículos 20 bis, 21 bis, 21 bis 1, 30 bis, 30 bis 1 y 32 bis, regulan diversas cuestiones referentes al Registro Público del Comercio, que consideramos importante transcribir:

"Artículo 20 bis.- Los responsables de las oficinas del Registro Público de Comercio tendrán las atribuciones siguientes:

I.- Aplicar las disposiciones del presente Capítulo en el ámbito de la entidad federativa correspondiente;

II.- Ser depositario de la fe pública registral mercantil, para cuyo ejercicio se auxiliará de los registradores de la oficina a su cargo;

III.- Dirigir y coordinar las funciones y actividades de las unidades administrativas a su cargo para que cumplan con lo previsto en este Código, el reglamento respectivo y los lineamientos que emita la Secretaría;

IV.- Permitir la consulta de los asientos registrales que obren en el Registro, así como expedir las certificaciones que le soliciten;

V.- Operar el programa informático del sistema registral automatizado en la oficina a su cargo, conforme a lo previsto en este Capítulo, el reglamento respectivo y en los lineamientos que emita la Secretaría;

VI.- Proporcionar facilidades a la Secretaría para vigilar la adecuada operación del Registro Público de Comercio, y

VII.- Las demás que se señalen en el presente Capítulo y su reglamento.

Artículo 21 bis.- El procedimiento para la inscripción de actos mercantiles en el Registro Público de Comercio se sujetará a las bases siguientes:

I.- Será automatizado y estará sujeto a plazos máximos de respuesta;

II.- Constará de las fases de:

a) Recepción, física o electrónica de una forma precodificada, acompañada del instrumento en el que conste el acto a inscribir, pago de los derechos, generación de una boleta de ingreso y del número de control progresivo e invariable para cada acto;

b) Análisis de la forma precodificada y la verificación de la existencia o inexistencia de antecedentes registrales y, en su caso, preinscripción de dicha información a la base de datos ubicada en la entidad federativa;

c) Calificación, en la que se autorizará en definitiva la inscripción en la base de datos mediante la firma electrónica del servidor público competente, con lo cual se generará o adicionará el folio mercantil electrónico correspondiente, y

d) Emisión de una boleta de inscripción que será entregada física o electrónicamente.

El reglamento del presente Capítulo desarrollará el procedimiento registral de acuerdo con las bases anteriores.

Artículo 21 bis 1.- *La prelación entre derechos sobre dos o más actos que se refieran a un mismo folio mercantil electrónico, se determinará por el número de control que otorgue el registro, cualquiera que sea la fecha de su constitución o celebración.*

Artículo 30 bis.- *La Secretaría podrá autorizar el acceso a la base de datos del Registro Público de Comercio a personas que así lo soliciten y cumplan con los requisitos para ello, en los términos de este Capítulo, el reglamento respectivo y los lineamientos que emita la Secretaría, sin que dicha autorización implique en ningún caso inscribir o modificar los asientos registrales.*

La Secretaría certificará los medios de identificación que utilicen las personas autorizadas para firmar electrónicamente la información relacionada con el Registro Público de Comercio, así como la de los demás usuarios del mismo, y ejercerá el control de estos medios a fin de salvaguardar la confidencialidad de la información que se remita por esta vía.

Artículo 30 bis 1.- *Cuando la autorización a que se refiere el artículo anterior se otorgue a notarios o corredores públicos, dicha autorización permitirá, además, el envío de información por medios electrónicos al Registro y la remisión que éste efectúe al fedatario público correspondiente del acuse que contenga el número de control a que se refiere el artículo 21 bis 1 de este Código.*

Los notarios y corredores públicos que soliciten dicha autorización deberán otorgar una fianza a favor de la Tesorería de la Federación y registrarla ante la Secretaría, para garantizar los daños que pudieran ocasionar a los particulares en la operación del programa informático, por un monto mínimo equivalente a 10 000 veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal.

En caso de que los notarios o corredores públicos estén obligados por la ley de la materia a garantizar el ejercicio de sus funciones, sólo otorgarán la fianza a que se refiere el párrafo anterior por un monto equivalente a la diferencia entre ésta y la otorgada.

Dicha autorización y su cancelación deberán publicarse en el Diario Oficial de la Federación.

Artículo 32 bis.- *Cuando se trate de errores de concepto, los asientos practicados en los folios del Registro Público de Comercio sólo podrán rectificarse con el consentimiento de todos los interesados en el asiento.*

A falta del consentimiento unánime de los interesados, la rectificación sólo podrá efectuarse por resolución judicial.

El concepto rectificado surtirá efectos desde la fecha de su rectificación.

El procedimiento para efectuar la rectificación en la base de datos lo determinará la Secretaría en los lineamientos que al efecto emitan".

Así, también se adiciona en el Código de Comercio, el artículo 1298-A, en el cual se ratifica la reforma realizada al mismo ordenamiento, en su artículo 1205 —referente a los elementos que son admisibles como medios de prueba, y entre los que de acuerdo a la reforma, ya se encuentran los <<mensajes de datos>>— quedando el primer artículo mencionado de la siguiente forma:

"Artículo 1298-A.- Se reconoce como prueba los mensajes de datos. Para valorar la fuerza probatoria de dichos mensajes, se estimará primordialmente la fiabilidad del método en que haya sido generada, archivada, comunicada o conservada".

De igual forma, se le adiciona al Código de Comercio el Título II DEL COMERCIO ELECTRÓNICO, que se conforma con seis artículos, que van del artículo 89 al 94, los cuales consideramos importante transcribir:

"Artículo 89.- En los actos de comercio podrán emplearse los medios electrónicos, ópticos o cualquier otra tecnología. Para efecto del presente Código, a la información generada, enviada, recibida, archivada o comunicada a través de dichos medios se le denominará mensaje de datos.

Artículo 90.- Salvo pacto en contrario, se presumirá que el mensaje de datos proviene del emisor si ha sido enviado:

*1.- Usando medios de identificación, tales como claves o contraseñas de él, o
II.- Por un sistema de información programado por el emisor o en su nombre para que opere automáticamente.*

Artículo 91.- El momento de recepción de la información a que se refiere el artículo anterior se determinará como sigue:

I.- Si el destinatario ha designado un sistema de información para la recepción, ésta tendrá lugar en el momento en que ingrese en dicho sistema,

o
II.- De enviarse a un sistema del destinatario que no sea el designado o de no haber un sistema de información designado, en el momento en que el destinatario obtenga dicha información.

Para efecto de este Código, se entiende por sistema de información cualquier medio tecnológico utilizado para operar mensajes de datos.

Artículo 92.- Tratándose de la comunicación de mensajes de datos que requieran de un acuse de recibo para surtir efectos, bien sea por disposición legal o por así requerirlo el emisor, se considerará que el mensaje de datos ha sido enviado, cuando se haya recibido el acuse respectivo. Salvo prueba en contrario, se presumirá que se ha recibido el mensaje de datos cuando el emisor reciba el acuse correspondiente.

Artículo 93.- Cuando la ley exija la forma escrita para los contratos y la firma de los documentos relativos, esos supuestos se tendrán por cumplidos tratándose de mensaje de datos siempre que éste sea atribuible a las personas obligadas y accesible para su ulterior consulta.

En los casos en que la ley establezca como requisito que un acto jurídico deba otorgarse en instrumento ante fedatario público, éste y las partes obligadas podrán, a través de mensajes de datos, expresar los términos exactos en que las partes han decidido obligarse, en cuyo caso el fedatario público, deberá hacer constar en el propio instrumento los elementos a través de los cuales se atribuyen dichos mensajes a las partes y conservar bajo su resguardo una versión íntegra de los mismos para su ulterior consulta, otorgando dicho instrumento de conformidad con la legislación aplicable que lo rige.

Artículo 94.- Salvo pacto en contrario, el mensaje de datos se tendrá por expedido en el lugar donde el emisor tenga su domicilio y por recibido en el lugar donde el destinatario tenga el suyo".

Por último, se modifica la denominación del Libro Segundo del Código de Comercio, antes denominado <<DEL COMERCIO TERRESTRE>>, por el <<DEL COMERCIO EN GENERAL>>.

3.2.4 Ley Federal de Protección al Consumidor

En la Exposición de Motivos de la iniciativa de decreto, de fecha 22 de marzo del 2000, se establece que la Ley Federal de Protección al Consumidor tiene por objeto en nuestro país, promover y proteger los derechos del consumidor, por lo que, si bien debe reconocerse la necesidad de contar con un marco jurídico que reconozca el uso de medios electrónicos, también dicho marco no debe olvidar la protección al consumidor en el uso de esos medios, para ello se propone en dicha iniciativa una adecuación a la Ley Federal de Protección al Consumidor, que incorpore las disposiciones mínimas que aseguren los derechos básicos del consumidor en las operaciones efectuadas a través del uso de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, lo anterior, con base en los lineamientos emitidos por la OCDE a través de la incorporación de las disposiciones mínimas para dicho objeto.

La protección al consumidor, en el uso de medios electrónicos que se alude en el párrafo anterior, se ve reflejada en las reformas y adiciones realizadas a la Ley Federal para la Protección del Consumidor, mismas que se señalan en el artículo cuarto del Decreto ya mencionado y que a la letra establece:

- *"ARTICULO CUARTO.- Se reforma el párrafo primero del artículo 128, y se adiciona la fracción VIII al artículo 1o., la fracción IX bis al artículo 24 y el Capítulo VIII bis a la Ley Federal de Protección al Consumidor, que contendrá el artículo 76 bis".*

De acuerdo al artículo anterior, tenemos que los artículos que se adicionan, a la Ley Federal de Protección al Consumidor para conformar la legislación en materia de comercio electrónico son:

Se adiciona al artículo 1º, la fracción VIII, la cual garantiza la protección al consumidor en "(...) las transacciones efectuadas a través del uso de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología y la adecuada utilización de los datos aportados".

Así, también se adiciona la fracción IX bis, al artículo 24, en la cual se hace referencia a formular, difundir y utilizar códigos de ética entre los proveedores de servicios.

Como parte de las adiciones a este ordenamiento, se le agregó un capítulo completo (VIII bis), en el cual se abordan los derechos de los consumidores en "(...) las transacciones efectuadas a través del uso de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología". Dentro del contenido de este capítulo se encuentra el artículo 76 bis, el cual consideramos importante transcribir, ya que especifica la manera en la que se deberá conducir la relación entre consumidor y proveedor:

"Artículo 76 bis.- Las disposiciones del presente Capítulo aplican a las relaciones entre proveedores y consumidores en las transacciones efectuadas a través del uso de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología. En la celebración de dichas transacciones se cumplirá con lo siguiente:

- I. El proveedor utilizará la información proporcionada por el consumidor en forma confidencial, por lo que no podrá difundirla o transmitirla a otros proveedores ajenos a la transacción, salvo autorización expresa del propio consumidor o por requerimiento de autoridad competente;*
- II. El proveedor utilizará alguno de los elementos técnicos disponibles para brindar seguridad y confidencialidad a la información proporcionada por el consumidor e informará a éste, previamente a la celebración de la transacción, de las características generales de dichos elementos;*
- III. El proveedor deberá proporcionar al consumidor, antes de celebrar la transacción, su domicilio físico, números telefónicos y demás medios a los que pueda acudir el propio consumidor para presentarle sus reclamaciones o solicitarle aclaraciones;*

- IV. El proveedor evitará las prácticas comerciales engañosas respecto de las características de los productos, por lo que deberá cumplir con las disposiciones relativas a la información y publicidad de los bienes y servicios que ofrezca, señaladas en esta Ley y demás disposiciones que se deriven de ella;*
- V. El consumidor tendrá derecho a conocer toda la información sobre los términos, condiciones, costos, cargos adicionales, en su caso, formas de pago de los bienes y servicios ofrecidos por el proveedor;*
- VI. El proveedor respetará la decisión del consumidor en cuanto a la cantidad y calidad de los productos que desea recibir, así como la de no recibir avisos comerciales, y*
- VII. El proveedor deberá abstenerse de utilizar estrategias de venta o publicitarias que no proporcionen al consumidor información clara y suficiente sobre los servicios ofrecidos, y cuidará las prácticas de mercadotecnia dirigidas a población vulnerable, como niños, ancianos y enfermos, incorporando mecanismos que adviertan cuando la información no sea apta para esa población”.*

Por último, en la Ley Federal para la Protección del Consumidor se reformó el párrafo primero del artículo 128, que establece el monto de las multas por infracciones a las disposiciones establecidas en diversos artículos del mismo ordenamiento, quedando de la siguiente forma:

“Artículo 128.- Las infracciones a lo dispuesto por los artículos 8, 10, 12, 60, 63, 65, 74, 76 bis, 80 y 121 serán sancionadas con multa por el equivalente de una y hasta dos mil quinientas veces el salario mínimo general vigente para el Distrito Federal”.

Por lo antes expuesto, podemos apreciar que se adicionó el Código Civil Federal para efectos de permitir y reconocer la manifestación de la voluntad empleando medios electrónicos; el Código de Comercio, para regular dicha manifestación de la voluntad, así como dar pie al comerciante para que pueda llevar su archivo mercantil en medios electrónicos; también, debemos de señalar que en ambos códigos se reguló, sobre el envío y recepción de mensajes de datos, la conformación de convenios y contratos en medios electrónicos, la utilización de sistemas automatizados y el concepto rector de

estas reformas, como es, el de <<mensaje de datos>>, que de acuerdo al artículo 89 del Código de comercio podemos entender como tal "(...) a la información generada, enviada, recibida, archivada o comunicada a través de... los medios electrónicos, ópticos o cualquier otra tecnología".

Además, dentro de las reformas y adiciones se encuentran las partes del Código Federal de Procedimientos Civiles y del Código de Comercio, esto con el fin de establecer principios de valoración de los mensajes de datos aportados en procesos mercantiles.

Así, también dentro de las reformas y adiciones al Código de Comercio se encuentran, las normas aplicables al Registro Público de Comercio, que permiten la incorporación del mismo a los avances informáticos, y las referentes al tema de los fedatarios públicos en la elaboración de documentales públicas en medios electrónicos, así como de sus protocolos y actas.

Respecto a la Ley Federal de Protección al Consumidor, debemos de señalar que entre la serie de reformas que recibió, se incorporan principios internacionales sobre protección de derechos del consumidor en medios electrónicos, que abarcan desde contenidos, publicidad, oficinas de reclamación o quejas que los comerciantes que se promocionan por medios electrónicos y telemáticos deberán tener para cumplir con la ley, normas y códigos de ética en cuanto a la utilización de estos medios electrónicos, protección a consumidores que sean de alguna población susceptible de ser dañada moralmente por la utilización de estos medios, ya sean menores de edad, minorías étnicas o religiosas y personas discapacitadas. También, se fijaron sanciones que de acuerdo al artículo 128 de la Ley Federal de Protección al Consumidor, van de "(...) una y hasta dos mil quinientas veces el

salario mínimo general vigente para el Distrito Federal". Con dichas reformas y adiciones a este ordenamiento, se da un marco legal al consumidor y al comerciante que deberá ser cumplido en materia de comercio electrónico.

También, como parte del marco legal del comercio electrónico, se encuentra la NOM De Conservación de Mensajes de Datos, que se establece en el artículo 49 del Código de Comercio, de la siguiente forma: "(,...) La Secretaría de Comercio y Fomento Industrial emitirá la Norma Oficial Mexicana que establezca los requisitos que deberán observarse para la conservación de mensajes de datos".

Con dicha norma técnica, se pretende resolver el problema en torno al concepto de mensaje de datos original, a través de mecanismos tecnológicos y principios criptográficos que pretenden dar certidumbre a los comerciantes en cuanto a la guarda y custodia de mensajes de datos donde se consignen convenios y contratos (al tenor del artículo 49 del Código de Comercio). Al establecer cómo se deben guardar los mensajes de datos que contengan obligaciones y derechos contractuales, también se establece cómo protegerlos en cuanto a su integridad e inalterabilidad. Se cuidó que la NOM tuviera una parte técnica en donde se detallara los alcances de dicho esquema. Su valor pericial es esencial, pues permite saber si un documento electrónico ha sido alterado, así como precisar su carácter de original y su fecha de creación para efectos jurídicos.

Por otro parte, debemos de señalar, que aunque no impacta directamente en el comercio electrónico, también la Ley Federal de Procedimiento Administrativo recibió una reforma en el sentido de darle valor a los medios telemáticos e informáticos en el procedimiento de la administración pública federal. Destacándose, así la importancia del derecho Informático.

Asimismo, como parte de las reformas se encuentran las realizadas a la Ley de Adquisiciones, ya que para darle vida jurídica al <<Compranet>> se estableció la necesidad de que quienes deseen participar en licitaciones públicas a través del Internet cuenten con un Certificado de Firma Digital que expide la SECODAM. Igualmente, ya se tiene el otro sistema para trámites gubernamentales denominado <<TramitaNet>>, también bajo los auspicios de la SECODAM y que requiere igualmente de la obtención de Certificados de Firma Digital tanto por parte de los ciudadanos como por parte de los funcionarios públicos. Así, también la Legislación Fiscal obliga a la presentación de declaraciones fiscales y pago de impuestos en forma electrónica, para lo cual los contribuyentes también deberán obtener un Certificado de Firma Digital que les otorga el SAT.

3.2.5 Leyes impositivas aplicables al comercio electrónico

En México, los gravámenes que integran el sistema tributario mexicano son aplicables a las operaciones de comercio electrónico. No obstante ello, es conveniente que se evalúe su impacto para determinar si y en qué medida la legislación en vigor debería ser adaptada. Al respecto, haremos un breve análisis en el Capítulo V.

Una vez establecido lo anterior, nos enfocaremos sólo al análisis de algunas de las disposiciones de las leyes impositivas, como son: La ley que regula el impuesto sobre la renta (LISR) y la ley que regula el impuesto al valor agregado (LIVA), ya que, aunque todas las leyes impositivas aplicables al comercio tradicional también deben ser aplicables al comercio electrónico,

para efectos de delimitación del tema, nos enfocaremos a las dos leyes mencionadas por ser ambas las que regulan a los impuestos de mayor incidencia en cuanto al comercio en la actualidad, así como por considerarse impuestos de mayor importancia.

3.2.5.1 Ley del Impuesto Sobre la Renta

La Ley del impuesto sobre la renta (LISR), es un ordenamiento que regula, como su nombre lo indica, el ISR, el cual es un gravamen aplicado a la percepción de ingresos, a toda persona física –todo individuo sujeto a un gravamen fiscal– o moral –toda sociedad mercantil u organismo que realicen actividades empresariales, incluyendo a las instituciones de crédito y las sociedades y asociaciones civiles– residente en el país, nacional o extranjera, así como a los no residentes. Así tenemos que, conforme al artículo 1° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, están obligados al pago del impuesto las personas físicas y morales que se encuentren en los siguientes casos:

"Artículo 1°: (...)

- 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".*

Sin embargo, debemos de señalar que aún cuando dicha ley sea aplicable, a las actividades realizadas por medio del comercio electrónico, ésta presenta varios problemas —los cuales analizaremos en el Capítulo V—, dado que los criterios vigentes que se fijan en dicha ley dejan de ser eficientes, para ser aplicados a la nueva forma de llevar a cabo el comercio, como lo son las transacciones comerciales electrónicas.

3.2.5.2 Ley del Impuesto al Valor Agregado

La Ley del Impuesto al valor Agregado regula al IVA, dicho impuesto es de naturaleza indirecta, el cual recae sobre el consumo y grava una serie de operaciones mencionadas en el artículo 1° de La ley del Impuesto al Valor agregado, que a la letra establece:

“Están obligados al pago del Impuesto al Valor Agregado establecido en esta ley, las personas físicas y 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”.*

No obstante, la incorporación de actos como enajenación de bienes y prestación de servicios a través de redes electrónicas de información podrían complicar el análisis de los supuestos por los cuales se causa el IVA —como lo veremos en el Capítulo V—.

Como podemos observar, en México ya se han venido realizando reformas y adiciones a diversos ordenamientos; sin embargo, no son suficientes ya que en materia tributaria aún hace falta realizar algunas reformas, que ayuden a

solucionar los problemas que se presentan a las autoridades fiscales, cuando los contribuyentes llevan a cabo actividades comerciales a través del comercio electrónico, porque, los principales problemas que atañen al comercio electrónico, desde una perspectiva fiscal, pueden llevar a uno solo: la disminución de ingresos tributarios como consecuencia de los impuestos no recaudados.

CAPÍTULO IV

**DERECHO COMPARADO
EN TORNO AL INTERNET Y
EL COMERCIO ELECTRÓNICO**

4.1 Los avances tecnológicos y el comercio

El Comercio hoy en día sigue siendo importante, por lo que se han buscado mejores formas de hacer eficaz esta actividad; así, tenemos que una nueva forma de llevar a cabo el comercio es a través del uso de las telecomunicaciones en amalgama con las computadoras, que vienen a dar un aspecto revolucionario a la actividad comercial tradicional y que trae como efecto el que dicha actividad deje de ser tradicional y local para convertirse en una actividad electrónica y global.

Así, tenemos que el proceso de globalización de la economía, caracterizado por la aceleración de los ritmos de apertura económica y de los intercambios de mercancías y servicios, sumado a la evolución de la tecnología de la informática y la transmisión de datos, han conectado el tiempo real con el espacio. Dicha tecnología no es nueva, ni se desconocían sus posibilidades para el tratamiento de sonidos e imágenes, sólo que los archivos eran muy grandes y por lo tanto, difíciles de trabajar, almacenar y sobre todo, de transportar.

En los últimos tiempos se ha avanzado mucho en materia de comprensión –reducción– de archivos que permite almacenarlos, transportarlos y <<entregarlos>> por medio de Internet, el cual, anteriormente era utilizado sólo para el transporte de datos y de pronto se ha visto útil para entrelazar sonidos e imágenes a través del mundo. Dando como resultado la formación de una nueva etapa en el proceso de globalización.

Al hablar de Internet, debemos de imaginarlo como un <<conductor>> que conecta a cada casa, escuela, oficina, etcétera –que cuente con computadora y servicio de Internet– con el mundo, brindándole entre otras cosas, información, comunicación, servicios, poder de compra y acceso a mercados. Es aquí en donde el comercio electrónico se muestra como una novedad que hace posible realizar operaciones comerciales en todo el mundo, sin tener presencia física en cada país.

Asimismo, la tecnología digital trae consigo cambios que afectan y afectarán de una manera inesperada la vida humana, tal como es: En la vida institucional, la economía, la cultura, la información, etcétera, por lo que plantea a los países un cambio en sus políticas y en las funciones asumidas por el Estado.

Estos cambios comprenden a la política tributaria y por ende, a la administración tributaria en la que se requiere mayor eficiencia, en particular, en lo referente a la disminución de la evasión fiscal.

Además, entre muchos de los efectos que trae consigo la tecnología digital en las distintas ramas del derecho, es el que lleva a utilizar con mayor frecuencia los denominados <<paraísos fiscales>>, a los que podemos entender como países caracterizados por un bajo o nulo nivel de imposición, que cuentan con secreto financiero, inexistencia de control de cambios de moneda extranjera y aseguran un sigilo total a las operaciones que se llevan a cabo a través de ellos. Por lo tanto, los paraísos fiscales pueden ser utilizados con fines ilegales, cuando a través de ellos se ocultan fondos provenientes de operaciones fraudulentas o delictivas que escaparon a la tributación en su país de origen.

Asimismo, el avance tecnológico, mediante el manejo interactivo de rutinas vinculadas por la red, permite a las empresas, con creciente facilidad, negociar bienes y servicios, pagar y cobrar, remitir de un país a otro sus operaciones, por ejemplo, a aquellos en los cuales la fiscalidad es menor o resulta más fácil evadir la imposición. Los negocios por estos medios son muy difíciles de rastrear y estos fenómenos confirman un nuevo desafío para los gobiernos y en particular para la administración tributaria.

4.2 Conceptos fundamentales

Para poder establecer el concepto de Internet y el de comercio electrónico, es necesario que antes citemos las siguientes definiciones esenciales que se relacionan entre sí.

4.2.1 Definición de red

Podemos considerar el término <<Red (informática)>>, al conjunto de técnicas, conexiones físicas y programas informáticos que se emplean para conectar dos o más computadoras. Los usuarios de una red pueden compartir recursos, como archivos, impresoras y otros recursos, enviar mensajes electrónicos y ejecutar programas en otros ordenadores

Mario de la Garza Gorostieta⁴⁷ establece la definición de red de la siguiente forma: *"Conexión entre dos o más computadoras, de manera que pueden compartir*

⁴⁷ *Cibermarketing*, Págs. 201, 202 y 205

recursos." Asimismo establece que al conectarse dos o más redes se crea un "Inter-red".

4.2.2 Definición de intranet

El mismo autor, nos establece la definición de intranet como: "*Un sistema de red interna que sirve para intercambiar información entre todos los departamentos de la organización a nivel nacional e internacional*".

Por lo anterior, podemos considerar el término <<Intranet>> como una red propia o interna que ha sido creada para satisfacer las necesidades específicas de una compañía u organización.

4.2.3 Definición de Internet

Internet significa red de redes o <<inter-red>>, y su origen es estadounidense y militar. Para Maurice A. Brungardt,⁴⁸ el Internet es: "*(...) una red inmensa de ordenadores interconectados, a la cual, cualquiera puede conectar su ordenador y también es la comunidad global de personas que conectan a esa red*".

La preocupación de los Estados Unidos de Norteamérica, de disponer en plena guerra fría, de un sistema de comunicaciones que pudiera sobrevivir a la explosión de una bomba atómica, desembocó en la creación de una red de

⁴⁸ Comercio y el Internet: los beneficios a la empresa y sus obligaciones y derechos en el mundo electrónico. Dirección: <http://www.brungardtmarin.com/comercio-internet.html>

ordenadores descentralizada, en la que los mensajes empleaban diversas rutas para viajar de un punto a otro.

Al respecto, el mismo autor nos refiere de manera breve los antecedentes de lo que se conoce ahora como Internet, por lo que, consideramos importante transcribirlo:

"El Internet comenzó en la forma de una idea en la Agencia de Proyecto de Investigación Avanzada (ARPA) del Departamento de Defensa de los Estados Unidos en los años cincuenta. La idea era diseñar una red informática que en la posible situación parte fuera destruida tenía la capacidad aun de garantizar que comunicaciones llegaban a su destinación.

En 1969, el DOD implementó su idea en la forma de ARPANet (Red de la Agencia de Proyectos de Investigación Avanzada). A finales de los años setenta se establecieron una red informáticas independientes conectadas al ARPANet. Alrededor de 1985 la Fundación Nacional de Ciencia (NSF) fue creado y empezó a asumir control resultando en NSFNet. Proveedores de servicios de información crearon espinazos paralelos al NSFNet resultando en la creación de la nueva industria de Proveedores de Servicios de Internet (ISPs). NSFNet fué trasladado en Abril de 1995 a varias entidades comerciales cuyo conjunto hoy en día es el famoso Internet".

A esta primera red se fueron uniendo otras que fueron superponiendo sus propios intereses —científicas, académicas, comerciales—, hasta convertirse en lo que en la actualidad es Internet.

Miguel Ángel Martínez Lago,⁴⁹ establece que Internet es: Un entramado de ordenadores y redes conectados entre sí a través de nodos —una computadora conectada a una red— o centros de confluencia, que a su vez están conectados. Asimismo, considera a Internet como un entramado de intereses diversos.

⁴⁹ *Internet y el derecho financiero tributario*. Dirección:
<http://www.rediris.es/rediris/boletin/43/entoque2.html>.

Como ya lo referimos, el autor Mario de la Garza señala en su obra antes citada, que en el momento en que se conectan dos o más redes, se establece una Internet o Inter-red, pudiendo ser internacional o interestatal; también, refiere que es una enorme colección de redes interconectadas, que conecta a más de 30,000 redes independientes en una vasta Inter-red global.

Internet es en un conjunto de servidores que proporcionan servicios de transferencia de ficheros, correo electrónico o páginas Web. Así, podemos concluir que Internet es una red de redes mundial también conocida como red, a la que están conectadas computadoras individuales o redes de computadoras interestatales que a su vez están interconectadas, y se comunican entre sí, sin importar las diferencias que pudiesen existir respecto de su tecnología de comunicación.

Ahora bien relacionando a Internet con el comercio, Enrique de la rica⁵⁰ considera a Internet no como algo informático ni como un medio de comunicación, sino el mercado con mayor crecimiento en la historia del marketing. "Y ese mercado es el Ciberespacio".

4.2.4 Definición de servidor

Podemos concebir el término <<servidor>> en Internet, como un cerebro electrónico conectado a una red, el cual, ofrece sus servicios a varios usuarios al mismo tiempo. Los usuarios que se conectan a un servidor, lo hacen por medio de computadoras y programas de computadora que se denominan, a su vez, clientes. Por extensión, se considera servidor al

⁵⁰ Marketing en Internet y e-business. Pág. 329

programa que hace posible lo antes señalado. Para Mario de la Garza,⁵¹ el término <<servidor>> es: *"Computadora o paquete de software cliente que funciona con otras computadoras. El término puede referirse a una pieza particular de software, como el servidor WWW o la máquina donde esté funcionando el software"*.

Como podemos apreciar, el servidor es esencialmente una computadora conectada a una red, que actúa como depositaria de información electrónica, a la cual pueden acceder diferentes usuarios o integrantes de la red desde cualquier parte del mundo a través del uso de un programa que permite acceder a la página Web.

4.2.5 Definición de página web

Una página Web es una forma gráfica de mostrar información, a la cual se accede a través de la dirección asignada. Asimismo, podemos considerar a una página Web,⁵² como: *Un "(...) archivo que se define como la unidad mínima de información accesible a través de Internet, desplegada en un navegador"*.

Las páginas de Internet se pueden generar actualmente de manera dinámica, incorporando recursos cada vez más sofisticados, en un principio solamente se hacía uso de imágenes y texto, posteriormente se introdujo audio y video.

⁵¹ Opus. Cit. Pág. 205

⁵² *Glosario de Internet*. Dirección: <http://www.podernet.com/2000/glosario/indice.html>

4.2.6 Definición de comercio electrónico

El comercio electrónico nace de la posibilidad de realizar transacciones a través de Internet, donde todos los agentes que intervienen en una operación comercial estén presentes, lo que implica que se encuentren disponibles tanto el producto como su información, así como que el oferente proporcione todos los servicios necesarios para que el consumidor obtenga lo que busca de manera fácil y segura.

Ahora bien, como ya lo habíamos establecido con anterioridad, en todos los temas estudiados por los doctrinarios, existen tantas y diversas definiciones como doctrinarios que han estudiado el tema y, el comercio electrónico no se escapa a esto, por lo que solo referiremos algunas definiciones que se han establecido.

Así, tenemos que de acuerdo a Enrique de la Rica Pérez,⁵³ el comercio electrónico en un sentido amplio, es: *"Cualquier actividad de intercambio comercial cuyas transacciones básicas —órdenes de compra, pagos, órdenes de entrega (...)—, se realizan electrónicamente".* Y de acuerdo a este autor, dichas transacciones básicas se apoyan en medios digitales. Asimismo, establece que, coloquialmente, a esta actividad se le conoce como comercio a través de Internet.

También, Mario de la Garza,⁵⁴ establece su definición de comercio electrónico como aquel que: *"Consiste en el uso de todas las herramientas que*

⁵³ Opus. Cit. Pág. 107

⁵⁴ Opus. Cit. Pág. 200

nos brindan los sistemas electrónicos de comunicación, con el propósito de realizar transacciones comerciales”.

Conforme a lo antes expresado por los autores, podemos considerar que el comercio electrónico, es aquel que da la posibilidad de realizar transacciones comerciales empleando medios electrónicos –actualmente traducidos como Internet–, es decir, es cualquier forma de transacción comercial o intercambio de información comercial, basada en la transmisión de datos sobre redes de comunicación como lo es Internet, además, debemos de entender a éste no sólo como transacciones comerciales, sino como el medio donde también se realiza intercambio de documentos y contratos con valor jurídico.

Por lo tanto, La definición de comercio electrónico es amplia, ya que la concepción de comercio electrónico, no sólo incluye a la compra y venta electrónica de bienes, información o servicios, sino también, al uso de la red para realizar el intercambio de documentos y contratos con valor jurídico, así como la realización de actividades anteriores o posteriores a la venta. Por ejemplo, en el caso del vendedor, éste establece contacto con los clientes, intercambia información, vende, distribuye productos y, en el caso del comprador, el de efectuar compras, pagos electrónicos; etcétera. Y todo esto, las partes que intervienen en la transacción lo realizan electrónicamente en lugar de hacerlo en forma física, es decir, no tienen un contacto físico directo, sino que interactúan electrónicamente, por lo que, en el comercio electrónico implica la conjunción del mundo físico con el virtual.

Son varios aspectos los que han logrado que este tipo de comercio se expanda en forma acelerada por todo el mundo. En primer lugar está el fuerte crecimiento de Internet. Otros de los aspectos es que el comercio electrónico ofrece a los consumidores la oportunidad de eliminar muchas de

las etapas existentes de la cadena de distribución adquiriendo productos directamente del proveedor; asimismo, las empresas, al utilizar el Internet en operaciones de comercio electrónico, reducen sus costos, capital de trabajo e infraestructura física por lo que pueden incrementar sus utilidades.

Ahora bien, debido al desarrollo del comercio electrónico se requiere una respuesta por parte de las autoridades, en cuanto a los efectos que dicho comercio trae consigo en varias ramas del derecho y en particular, en el derecho fiscal, a fin de evaluar el impacto que esto puede tener, en materia de los impuestos.

4.3 Modalidades del comercio electrónico

Existen diversas modalidades en cuanto a comercio electrónico se refiere. Así, tenemos que de acuerdo a Enrique de la Rica,⁵⁵ podemos realizar una clasificación de las diferentes modalidades del comercio electrónico, esto en función de dos parámetros: En primer lugar, tomando en cuenta la naturaleza de los bienes objeto de transacción y en segundo, considerando las características de los actos que intervienen en la compra venta, así tenemos que:

- 1) De acuerdo a la naturaleza de los bienes objeto de transacción comercial se clasifican en:**
 - a) Comercio electrónico de productos tangibles o indirecto.** El cual consiste en adquirir bienes tangibles que necesitan luego ser enviados físicamente usando canales o medios convencionales de

⁵⁵ Opus. Cit. Págs. 108 - 142

distribución (por ejemplo, envío postal o servicios de mensajería); es decir, son pedidos en línea de bienes tangibles que posteriormente son entregados al cliente a través de los canales de distribución tradicionales. Esta clase de comercio depende de factores externos, como son: la eficiencia de los sistemas de transporte entre otros. Asimismo, como lo refiere Enrique de la Rica, se requiere del desarrollo de procesos electrónicos adicionales y que deben de funcionar de forma paralela como son: Producción, control de disponibilidad, almacenaje, transporte, entrega final del producto, devoluciones, etcétera. Por ello, dicho autor la considera como una compleja red para mover átomos, de ahí que denomina a esta categoría comercio electrónico de átomos. Así, también los pedidos en línea de servicios, son proporcionados por el proveedor en la forma tradicional.

- b) Comercio electrónico de productos y servicios digitales o directo.** Es aquel mediante el cual la selección del producto, el pedido, el pago y el envío o entrega de los bienes intangibles y/o servicios se producen en línea. Esta categoría incluye por ejemplo, la venta de programas informáticos, libros electrónicos, música, videos, noticias, videojuegos, servicios de información, financieros, bancarios y de seguros, etcétera, que pueden ser digitalizados en un 100%; es decir, son los pedidos y entregas en línea de bienes virtuales o digitalizados y de servicios que pueden ser descargados directamente del Internet en un formato digital que permite transacciones electrónicas de extremo a extremo, sin obstáculos a través de las fronteras geográficas y aprovecha todo el potencial de los mercados electrónicos mundiales. Enrique de la Rica

denomina a esta categoría comercio electrónico de bites –(dígito binario) número de un solo dígito de base 2, es decir 1 ó 0. La más pequeña unidad de datos computarizados–.

En lo que se refiere a las dos categorías anteriores, reviste mayor interés, desde el punto de vista tributario, la categoría de comercio electrónico directo o de bits, ya que su comercialización involucra bienes inmateriales que se transmiten por la red y son precisamente los que acarrearán mayor problema para su fiscalización, porque, no es fácil su control.

II) De acuerdo a las características de los actos que intervienen en la compra venta. Esta segunda clasificación se realiza en función de las características de los actos que intervienen en la transacción. Siguiendo a Enrique de la Rica, en esta segunda clasificación se establecen las siguientes seis categorías:

a) Empresa con Consumidor, (en inglés: Business to Consumer, <<B2C>>). En esta categoría se encuentra el comercio electrónico destinado a vender productos y servicios al consumidor final.

b) Empresa con Empresa, (en inglés Business to Business, <<B2B>>). Es el comercio electrónico que se lleva a cabo entre empresas, el cual se considera como el sector con mayor crecimiento entre las actividades comerciales por Internet, esto debido a la existencia de menos barreras culturales en el cliente, porque éste es una empresa, se da especialmente en Europa, ya que las empresas están más preparadas para asumir el cambio cultural que trae consigo la digitalización de procesos de compra a

diferencia de los consumidores finales, como es el caso de la categoría anterior.

- c) Empresa con Empleado, (en inglés: Business to Employer, <<B2E>>).** En esta categoría se encuentra el comercio electrónico que se lleva a cabo entre la empresa y sus empleados, dado que se trata de empresas con una masa considerable de empleados que pueden desarrollar plataformas propias de comercio electrónico, a través de las cuales ofrecen productos a sus empleados a precios convenientes y con financiamiento, por lo que resulta un estímulo para los empleados.
- d) Empresa con la Administración, (en inglés: Business to Administración, <<B2A>>).** Esta categoría de comercio electrónico se da entre las empresas y las organizaciones gubernamentales, ya que estas últimas publicitan sus licitaciones en Internet y las compañías pueden responder electrónicamente.
- e) Ciudadanos con la Administración, (en inglés: Citizen to Administración, <<C2A>>).** Se trata de una categoría similar a la anterior, pero se lleva a cabo con personas físicas, es decir, ciudadanos que participan en la transacción con la Administración Pública.
- f) Ciudadanos con Ciudadanos, (en inglés: Citizen to Citizen, <<C2C>>).** Y por último, en cuanto a las modalidades del comercio electrónico se refiere, se encuentra el comercio electrónico entre

ciudadanos particulares, este tipo de transacciones se dan por lo general en subastas que se realizan a través de Internet.

4.4 Perspectiva internacional en torno al Internet y el comercio electrónico

Los gobiernos de los países con mayor presencia en la red comenzaron a considerar el impacto que tendrían las tecnologías asociadas a Internet en distintos sectores de la sociedad, ya que a partir del año de 1995 se da el inicio de la explotación comercial de la red mundial (*en inglés <<World Wide Web>>*) —que para Berna Wang y José Carro,⁵⁶ se puede traducir como: Telaraña (de Alcance) Mundial, Tela de Araña del Mundo y también nombrada como 3W <<triple W>>, o web. Entero o MultiMalla Mundial (3M); y se define como el conjunto de todos los servidores que contienen páginas web, enlazados entre sí—.

Por ello, los gobiernos sensibles a la importancia del desarrollo de la economía digital, a través de ciertos organismos internacionales, emprendieron acciones concretas orientadas a impulsar el comercio electrónico de forma ordenada.

Así, tenemos que dentro de los organismos internacionales que ejercen algunas regulaciones sobre Internet y comercio electrónico se encuentran:

* De la Pluma a la Araña. Dirección: <http://www.ucm.es/info/rtiscal/glosario.htm>

- La Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI – WIPO);
- La Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI – UNCITRAL);
- La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE – OECD);
- El Área de Libre Comercio de las Américas (ALCA);
- La Cámara de Comercio Internacional (CCI – ICC).

De manera breve señalaremos las funciones que desempeñan los organismos anteriores, así, como su competencia específica en materia de Internet y comercio electrónico.

4.4.1 Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI – WIPO)

La Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI) es una institución intergubernamental cuya sede se encuentra en la ciudad de Ginebra, Suiza. La OMPI es uno de los organismos especializados del sistema de las Naciones Unidas. Su función principal es la de promover la protección de la propiedad intelectual en el mundo, mediante la cooperación de los Estados, y administrar varios tratados multilaterales que traten de los aspectos jurídicos y administrativos de la propiedad intelectual.

La propiedad intelectual de acuerdo con la OMPI,⁵⁷ comprende dos ramas principales:

⁵⁷ Organización Mundial de la Propiedad Intelectual, Dirección: <http://www.wipo.org>

- a) La propiedad industrial (especialmente las invenciones, marcas de fábrica y de comercio, dibujos y modelos industriales y denominaciones de origen).
- b) El derecho de autor (especialmente las obras literarias, musicales, artísticas, fotográficas y audiovisuales).

La OMPI fomenta la cooperación con los países en desarrollo –en la siguiente dirección: <http://www.wipo.org/eng/ratific/c-wipo.htm> se puede encontrar la lista de los países–, para dicha función está destinada una considerable cantidad de los recursos de la OMPI.

4.4.1.1 La Organización Mundial de la Propiedad Intelectual en materia de Internet

La OMPI ha realizado en materia de Internet, las siguientes acciones:

- **El desarrollo de recomendaciones.** Recomendaciones relativas a cuestiones de propiedad intelectual relacionadas con los nombres de dominio de Internet, incluida la solución de controversias. Las recomendaciones de la OMPI relativas a la situación de los nombres de los dominios en Internet están disponibles en Internet a través de la Corporación para la Asignación de Nombres y Números en Internet (en inglés: Internet Corporation for Assigned Names and Numbers <<ICANN>>), dicha Organización es la encargada de administrar el Sistema de Nombres de Dominio en Internet.

- **Recaba Información respecto de la propiedad intelectual y al comercio electrónico.** La OMPI, a través de su sitio Web (<http://www.wipo.org>), recaba información con respecto al programa de trabajo y las actividades relativas a la propiedad intelectual y al comercio electrónico. El sitio está disponible en inglés, francés y español. Además, se ofrecen enlaces con el Programa Digital de la OMPI (disponible en inglés, árabe, chino, francés, español y ruso), el cual establece una serie de pautas y objetivos para la OMPI en la búsqueda de soluciones prácticas a los desafíos planteados por la repercusión del comercio electrónico sobre los derechos de propiedad intelectual.

Asimismo, en dicho sitio WWW concentra información respecto al Proceso de la OMPI, relativo a los nombres de dominio de Internet. También ofrece información sobre las actividades que realiza la OMPI en materia de comercio electrónico, en la sección "Otras actividades de programa".

- **Distribuye documentos pertinentes en materia de comercio electrónico e Internet.** La OMPI distribuye los documentos pertinentes en materia de comercio electrónico e Internet por correo electrónico y en papel. Para la distribución por correo electrónico se debe enviar la petición a la dirección siguiente process@wipo2.wipo.int. Asimismo, está disponible el Manual sobre Comercio Electrónico y Propiedad Intelectual publicado por la OMPI y en el cual se abordan las principales cuestiones

relacionadas con el comercio electrónico y sus repercusiones en la propiedad intelectual.

También en la dirección: <http://ecommerce.wipo.int/index-es.html>, tiene disponible su carpeta de información sobre comercio electrónico, que contiene todos los documentos de la OMPI relacionados con el tema del comercio.

4.4.2 Comisión de Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI –UNCITRAL)

La Comisión de Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional⁵⁸ (UNCITRAL, por sus siglas en inglés), fue establecida por la Asamblea General en 1966 (resolución 2205 XXI, del 17 diciembre de 1966). Según la propia CNUDMI, la Asamblea General, al establecer la Comisión, reconoció que las disparidades entre las legislaciones nacionales que regían el comercio internacional creaban obstáculos al comercio, y consideró que la Comisión constituiría la instancia idónea para que las Naciones Unidas puedan desempeñar un papel más activo en la reducción o en la eliminación de esos obstáculos.

La Asamblea General de Naciones Unidas encomendó a la Comisión CNUDMI la labor general de fomentar la armonización y la unificación progresivas del Derecho Mercantil Internacional. A partir de ello, la CNUDMI

⁵⁸ Comisión de Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI).
Dirección: <http://www.uncitral.org/>

se ha convertido en el principal órgano jurídico del sistema de las Naciones Unidas en la esfera del derecho mercantil internacional.

Las principales áreas de trabajo de la CNUDMI son:

- Compraventa internacional de mercaderías y operaciones conexas;
- Transporte internacional de mercaderías;
- Arbitraje y conciliación comercial internacional;
- Contratación pública;
- Contratos de construcción;
- Pagos internacionales;
- Insolvencia transfronteriza;
- Comercio electrónico.

Es precisamente en el último de los puntos anteriores que, la Asamblea General de la ONU, mediante Resolución 51/162 de 1996, aprobó la Ley Modelo Sobre el Comercio Electrónico —se encuentra el texto de la ley, en la siguiente dirección: <http://www.uncitral.org/spanish/texts/electcom/ml-ecomm-s.htm>—, y recomendó su incorporación a los ordenamientos internos como un instrumento útil para agilizar las relaciones jurídicas entre particulares. Ya que, el objetivo de la Ley Modelo, es aportar uniformidad en las prácticas comerciales internacionales en todas las regiones y sistemas jurídicos del mundo, así como también, erradicar obstáculos de carácter jurídico al comercio electrónico.

La Ley Modelo estipula normas para poder evaluar el valor legal de los mensajes electrónicos, basándose en establecer la equivalencia funcional de los conceptos basados en papel, tales como la "escritura", la "firma" y el "original". La Ley Modelo tiene los siguientes objetivos:

- Servir de referencia a los países en la evaluación y modernización de ciertos aspectos de sus leyes y prácticas en las comunicaciones con medios computarizados y otras técnicas modernas y en la promulgación de la legislación pertinente cuando no exista legislación de este tipo.
- Facilitar el uso de medios modernos de comunicación y de almacenamiento de información, por ejemplo el intercambio electrónico de datos (EDI), el correo electrónico, entre otros.

De acuerdo con la Comisión, la Ley Modelo se basa en el establecimiento de un equivalente funcional de conceptos conocidos en el tráfico que se opera sobre papel, tales como serían los conceptos "escrito", "firma" y "original".

Para observar la "neutralidad tecnológica" y la "durabilidad" de la Ley Modelo, se tomaron desde el principio varias decisiones fundamentales de política legislativa, entre las cuales se encuentran:

- Limitar la Ley Modelo al campo del "comercio electrónico" —entonces no se le llamaba así—; para ello era importante limitar el campo de aplicación a la materia comercial. Las disposiciones particulares que otras ramas del derecho pudieran necesitar, podrían ser objeto de disposiciones particulares dictadas para esos casos específicos; la CNUDMI no las tuvo presentes como hipótesis de trabajo. Esto incluía disposiciones especiales en específicas materias comerciales; por ejemplo, el derecho de los consumidores.
- Con el mismo fin se evitó hacer disposiciones sobre obligaciones y contratos, salvo indispensables excepciones; por ejemplo, los artículos 11, 12, y 13. Incluso, en esos casos, con efectos

limitados; por ejemplo, el artículo 13, que se refiere a la atribución de un mensaje de datos, no indica cuales son los efectos legales de la atribución.

- Se reconoció que los mensajes de datos no son documentos escritos. Su naturaleza de registros de señales electrónicas que registran información es muy diferente. Lo que ocurre es que los mensajes de datos se utilizan para que realicen funciones que tradicionalmente se efectuaban por medio de documentos escritos; algunos de ellos firmados. La CNUDMI desarrolló el concepto de los "equivalentes funcionales," que significa que cuando un mensaje de datos sirve para llevar a cabo las funciones de los documentos escritos, se considera que los requisitos legales del documento tradicional quedan satisfechos. Por ejemplo, en relación con el concepto de "escrito", se dice en la Ley Modelo que cuando una disposición legal requieran que un determinado acto se otorgue por escrito o atribuya ciertas consecuencias al hecho de que no conste en esa forma, el requisito se considerará satisfecho por un mensaje de datos que cumpla los equivalentes funcionales del tradicional escrito (artículo 6). Disposiciones semejantes se dan para "firma" (artículo 7), "original" (artículo 8) y, "archivo" (artículo 10).
- Se reconoció que el comercio electrónico nacional no se puede distinguir del internacional y que conviene que tengan la misma regulación.

Como podemos observar, la Ley Modelo proporciona los criterios para apreciar el valor jurídico de los mensajes electrónicos y, por tal motivo, es

muy importante para aumentar el uso de las comunicaciones que se operan sin el uso del papel.

Como complemento de las normas generales, la Ley contiene también una serie de lineamientos para el comercio electrónico en áreas especiales, como sería el transporte de mercancías.

Con el propósito de poder asistir a los legisladores, la Comisión ha elaborado además una Guía para la Incorporación de la Ley Modelo de la CNUDMI Sobre Comercio Electrónico al derecho interno.

Conforme a lo antes expresado, es válido considerar que dentro de los puntos de referencia que han tenido en cuenta algunos de los países en las discusiones y evaluación de su legislación para afrontar los cambios que trae consigo el comercio electrónico, es el trabajo realizado en el marco de las Naciones Unidas y especialmente el adelantado por la Comisión de Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, quienes ya habían presentado estudios y propuestas en relación con materias de derecho mercantil internacional, como el transporte de mercancías, arbitraje, compraventa internacional, entre otros; así como el trabajo referente al uso de las nuevas herramientas tecnológicas en el campo de las relaciones comerciales internacionales.

4.4.3 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE – OECD)

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico⁵⁹ (OCDE) proporciona información a los gobiernos sobre temas de desarrollo, economía y política social. Para lo cual, dicho organismo compara experiencias, busca soluciones a problemas comunes y trabaja conjuntamente en la coordinación de políticas locales e internacionales. Asimismo recolecta datos, analiza escenarios, estudia tendencias e investiga el desarrollo económico para posteriormente publicar sus reporteros y remitirlos a países afiliados.

Los países afiliados a la OCDE sólo deben cumplir con dos requisitos fundamentales: una economía de mercados, y una democracia pluralista. Por tal motivo se han incluido países como Japón, Australia, Nueva Zelanda, Finlandia, México, República Checa, Hungría, Polonia y Corea.

Debido al explosivo crecimiento de Internet y la rápida difusión del comercio electrónico, según la OCDE los gobiernos necesitan adaptar y coordinar sus marcos que regulan para el desarrollo de estos nuevos espacios de mercado sin la ejecución de medidas que impidan el uso de estos nuevos y avanzados canales para el comercio.

Como consecuencia de la importancia del comercio electrónico, la OCDE ha promovido, entre los representantes de gobierno, negocios, sindicatos, y otras organizaciones internacionales, el desarrollo conjunto de una serie de

⁵⁹ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos. Dirección: <http://itn.net.mx/ocde/ocde.html>

estrategias para el impulso de esta nueva forma de transacción en una escala global.

Asimismo, se encarga de examinar las implicaciones del comercio electrónico en áreas críticas de la microeconomía, en la aplicación de impuestos, prácticas fraudulentas, en la protección al consumidor, en la privacidad y la seguridad.

Además, investiga el impacto económico y social del comercio electrónico sobre esferas de interés público como el trabajo, la educación y salud.

4.4.3.1 Categorías de las transacciones en el comercio electrónico

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, ha diferenciado en un documento producto del trabajo realizado por el Grupo de Asesoramiento Técnico (TAG) en las reuniones celebradas en los meses de septiembre de 1999 y febrero de 2000, las siguientes veintiséis categorías de transacciones típicas de comercio electrónico:

- **Procesamiento de pedido electrónico de productos tangibles:**
El cliente selecciona un artículo de un catálogo virtual de productos tangibles, y hace el pedido directamente al proveedor comercial en forma electrónica. No hay un cargo adicional para el cliente por uso del catálogo. Y el producto es entregado físicamente al cliente por medio de una empresa de transporte de carga.

- **Pedido electrónico de productos digitalizados:** El cliente selecciona de un catálogo virtual un artículo, como un programa de computación u otros productos digitales y hace el pedido en forma electrónica directamente de un proveedor comercial. No hay un cargo adicional por el uso del catálogo virtual. Y el producto digital se descarga en el disco rígido del cliente.
- **Pedido electrónico y descarga de productos digitales a efectos de la explotación de los derechos de autor:** Es el mismo procedimiento de la categoría anterior, con la diferencia, de que el cliente adquiere el derecho para explotar comercialmente el derecho de autor correspondiente al producto digital.
- **Actualizaciones y agregados:** El proveedor de software u otro producto digital, acuerda proveer al cliente actualizaciones y agregados de los productos digitales. No hay acuerdo alguno de producir actualizaciones o agregados específicamente para un cliente determinado.
- **Software de duración limitada y otras licencias sobre información digital:** Los clientes reciben el derecho de uso de programas de computación u otros productos digitales, por un período de tiempo que es menor que la vida útil del producto. El producto se descarga electrónicamente o se lo entrega en un medio tangible (como por ejemplo un CD-ROM). Todas las copias del producto digital se borran o su uso se torna imposible luego de la terminación de la licencia. Dicha transacción, debe ser diferenciada si el producto es entregado en un medio tangible o descargado electrónicamente.
- **Programa de computación u otro producto digital de uso único:** Los clientes reciben los derechos de uso de programas de

computación u otros productos digitales, por una sola vez. Los clientes no reciben los derechos para efectuar copias del producto digitalizado, salvo, cuando ello resulte necesario para la utilización del producto digital. Algunos ven estas transacciones como contratos por servicios, ya que la propiedad no es transferida por un periodo de tiempo lo suficientemente largo como para constituir una venta o un alquiler.

- **Hosting de una aplicación – Licencia separada:** El usuario posee una licencia perpetua para el uso de un programa de computación. El usuario celebra un contrato con la entidad de hosting, por el cual, la misma carga la copia del programa en los servidores de su propiedad y operados por el servidor anfitrión (host) –“*Host*”⁶⁰ (*sistema anfitrión, sistema principal / albergar, hospedar*) Esto es un servidor o computadora muy potente que por medio de protocolos TCP/IP permite a los usuarios la comunicación con otros servidores en Internet. Los usuarios pueden para ello hacer uso de infinidad de aplicaciones como el correo electrónico, telnet, FTP, etc. La acepción verbal (to host) indica el hecho de almacenar cierto tipo de información en un servidor no propio”, el cual, proporciona apoyo técnico para la protección ante fallas o caídas del sistema. El usuario puede acceder, ejecutar y operar la aplicación del programa de computación en forma remota. Este tipo de convenio podría aplicarse, por ejemplo en la gestión financiera, control de inventario, gestión recursos humanos u otra aplicación de gestión de recursos de una empresa.

⁶⁰ Opus. Cit. Dirección: <http://www.podernet.com/2000/glosario/indice.html>

- **Hosting de una aplicación – Contrato enlatado:** Por una tarifa fija, el usuario celebra un contrato con un proveedor, quien es titular de los derechos de autor, a través del cual, éste permite el acceso a una o más aplicaciones de computación, alberga dichas aplicaciones en un servidor de su propiedad y operado por el servidor anfitrión. EL usuario puede operar el programa de computación en forma remota. El contrato es renovable anualmente por una tarifa adicional.
- **Proveedor de servicios de aplicación:** El proveedor obtiene una licencia para usar una aplicación de computación, para iniciar en el negocio de suministro de servicios de aplicación. El proveedor pone a disposición del cliente el acceso a una aplicación de computación, que reside en servidores de su propiedad y operados por él. El programa automatiza una determinada función administrativa del negocio para el cliente. Por ejemplo el programa podría automatizar el pedido, pago y entrega de bienes y servicios utilizados en el negocio del cliente. El proveedor no proporciona los bienes y servicios, solamente proporciona al cliente los medios para automatizar y dirigir la interacción con terceros proveedores de estos bienes y servicios. El cliente no tiene derecho a copiar el software y solo utiliza el software en el servidor del proveedor; tampoco tiene la posesión o el control de copias del software.
- **Tarifas por licencia para la provisión de servicios de aplicación:** Como en el ejemplo anterior, pero el proveedor de servicios de aplicación paga al proveedor de la aplicación de programa de computación una tarifa, que es un porcentaje de los ingresos cobrados al cliente.

- **Hosting de sitios web:** El proveedor ofrece espacio en su servidor para albergar sitios web. El proveedor no obtiene derecho de autor alguno derivado del desarrollo realizado por el programador del contenido del sitio web.
- **Almacenamiento de datos:** El cliente almacena datos de computación, en servidores de propiedad del proveedor y operados por éste. El cliente puede manejar datos en forma remota.
- **Obtención de datos:** El proveedor realiza una base de información que se encuentra a disposición de los clientes, para consulta e investigación. El valor principal para los clientes, es la posibilidad para investigar y extraer un dato específico de entre una vasta colección de datos disponibles.
- **Entrega de datos exclusivos o de alto valor:** Como en el caso anterior, pero en este caso la información posee un gran valor para el cliente. El proveedor agrega un valor importante en términos de contenido, pero, el producto resultante no está preparado para un cliente específico y no se impone a los clientes la obligación de mantener el contenido en forma confidencial. Por ejemplo: informes especializados de una industria específica o inversión.
- **Publicidad:** Los anunciantes pagan, para que sus avisos se difundan a los usuarios de un sitio web dado. Dicha publicidad, se realiza por medio de <<banner>>, que es un anuncio promocional virtual, que se presenta con pequeñas imágenes incorporadas a la página web, que cuando el usuario las pulsa, despliega la página web del anunciante. Las tarifas se pueden basar en número de "impresiones" –número de veces que le aparece el aviso al

usuario—, o en número de "pulsaciones" —número de veces que el usuario pulsa sobre el aviso—.

- **Acceso electrónico a asesoramiento profesional:** Un profesional asesora a clientes, a través, de correo electrónico, video conferencia u otro medio de comunicación remoto.
- **Entrega de información:** El proveedor entrega datos a los abonados periódicamente y en forma electrónica, en función con sus preferencias personales. El valor principal para los clientes, es la conveniencia de recibir información ampliamente disponible en un formato realizado a medida de sus necesidades específicas.
- **Acceso a sitios web interactivos con suscripción previa:** El proveedor pone a disposición de los abonados un sitio web, que presenta contenido digital incluyendo información, música, video, juegos y actividades, desarrollada o no y de propiedad o no del proveedor. Los abonados pagan una tarifa periódica fija para acceder al sitio. El valor del sitio para los abonados, es interactuar con el sitio mientras se esté en línea en contraposición a obtener un producto o servicio desde el sitio.
- **Portales de compras en línea:** Un operador de sitios web alberga catálogos electrónicos, de múltiples comerciantes en sus servidores. Los usuarios del sitio web pueden seleccionar productos de estos catálogos y efectuar pedidos en línea. El operador de sitio web no tiene relación contractual con los compradores, ya que se limita a transmitir los pedidos a los comerciantes.
- **Subastas en línea:** El prestador exhibe muchos artículos para ser comprados mediante subastas. El usuario compra los artículos al dueño de los mismos, de forma directa, en lugar de hacerlo a la

empresa que opera el sitio. El vendedor remunera al prestador con un porcentaje del precio de venta o una tarifa fija.

- **Programas de derivación de ventas:** Un prestador en línea paga una comisión de ventas a un operador de un sitio web, que deriva contactos de ventas al prestador. El operador del sitio web listará uno o más productos del prestador en sus sitio web. Si un usuario pulsa uno de estos productos, obtendrá una página web del sitio del prestador desde la cual el producto podrá ser comprado.
- **Operaciones de adquisición de contenido:** Un operador de sitio web paga a diferentes prestadores de contenidos, por noticias, información u otro tipo de material en línea, con el propósito de atraer usuarios al sitio. El pago se encuadraría en el concepto de regalías.
- **Transmisión de audio, y/o video en tiempo real por la red:** El usuario accede a una base de datos de contenido, de material de audio, y/o video protegido por derechos de autor. El transmisor recibe ingresos por suscripción o ingresos por publicidad.
- **Mantenimiento de programa de computación:** Los contratos de mantenimiento de programas de computación, generalmente agrupan actualizaciones de programas y apoyo técnico.
- **Atención al cliente a través de redes de computación:** El proveedor brinda al cliente apoyo técnico en línea, incluyendo instrucciones de instalación e información sobre desperfectos o fallas. Este apoyo puede tomar la forma de documentación técnica virtual, una base de datos que contiene los problemas y comunicaciones (por ejemplo, correo electrónico) con sujetos técnicos.

- **Información técnica:** Se proporciona al cliente información técnica no divulgada, relacionada con un producto o proceso (por ejemplo, descripción narrativa y diagramas de un proceso secreto de elaboración).

Si consideramos la categorías de las transacciones en el comercio electrónico, así como sus modalidades —que ya hemos establecido en el punto 4.3—, podemos observar que el término <<comercio electrónico>> reúne transacciones muy diversas, tanto en sus contenidos como en los sujetos que intervienen, incluso en la forma de su ejecución, pues la transacción puede iniciarse y concluirse a través de la propia red, como es el caso del pedido electrónico de productos digitalizados.

4.4.3.2 Criterios presentados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE en materia de tributación del comercio electrónico

En cuanto a la materia que nos ocupa, a través de su Comité de Asuntos Fiscales, la OCDE ha abarcado propiamente el aspecto impositivo al comercio electrónico.

Con la finalidad de discutir a cerca de los impuestos y el auge del comercio electrónico, la OCDE se dio a la tarea de realizar en 1997 una mesa redonda en Finlandia, en la cual intervinieron tanto el sector privado como el sector público de los países miembros. En esta reunión se aprobó que el Comité de Asuntos Fiscales de la organización se dedicara a trabajar en este tema.

En 1998 se llevó a cabo la conferencia Ministerial de Ottawa, durante la cual se dio a conocer un reporte denominado <<Condiciones de un Marco impositivo>>. En dicho documento se establecen los aspectos generales en los que se relacionan el comercio electrónico y la actividad tributaria de una Nación. El principio general que rige a este documento, es que no es necesario crear una nueva ley ni un documento específico al comercio electrónico, sino que las leyes e impuestos establecidos para el comercio tradicional son los mismo que deben adecuarse y aplicarse a las operaciones electrónicas.

Así, como que las nuevas medidas administrativas o legislativas que un Estado decida crear, deben favorecer la aplicación de las leyes existentes, y no estar destinadas a dar un tratamiento discriminatorio para las transacciones que se efectúan por medios electrónicos.

Asimismo, la OCDE fijó los siguientes criterios, o reglas básicas –que se asemejan en lo fundamental a los principios básicos de la imposición– que deberían regir el sistema tributario del comercio electrónico:

- **El sistema debe ser equitativo (neutralidad).** Lo cual es similar al principio de neutralidad e implica afectar con la misma carga fiscal a operaciones similares, sin considerar importante el que dichas operaciones se han concertado mediante la red o fuera de ella. Es decir, no se deben hacer discriminaciones entre comercio tradicional y comercio electrónico.
- **El sistema debe ser eficiente (eficiencia).** En el sentido de que los costos administrativos, así como el del cumplimiento de las normas fiscales deben ser minimizados.
- **El sistema debe ser sencillo, o simple (simplicidad).** Las disposiciones deben ser claras y fáciles de entender.

- **Seguridad jurídica, o (certidumbre).** En cuanto a que el sistema debe permitir a los individuos prever con certidumbre la carga fiscal que deberán soportar al efectuar sus operaciones de comercio electrónico.
- **Sistema eficaz.** El sistema debe permitir a la administración fiscal contar con medidas suficientes para eliminar el riesgo de evasión o fraude, y evitar la <<falta de imposición>> y la <<doble imposición>>. Minimizar cualquier oportunidad de evasión o elusión de impuestos.
- **Se debe evitar distorsiones económicas.** Esto es, que la imposición fiscal no debe afectar las decisiones de los agentes del mercado. Así, las decisiones de éstos deben sustentarse en orden a consideraciones netamente económicas. Es decir, que las decisiones de los contribuyentes deben estar guiadas por razones económicas no por motivos fiscales.
- **Sistema flexible y dinámico (flexibilidad).** Para lo cual, de acuerdo a las características técnicas del comercio electrónico, se debe regular un sistema que permita el desarrollo del mismo, adaptándose a su naturaleza cambiante. Es decir, elaborar disposiciones flexibles y dinámicas para asegurar que lleven el mismo paso que los desarrollos tecnológicos.
- **Sistema justo.** Esto en cuanto a que la distribución de la recaudación fiscal entre los países debe ser equitativa, es decir, que los acuerdos adoptados a nivel nacional o alteraciones en los principios de tributación internacional deben garantizar un reparto justo de la base del impuesto entre los países.

Por otro lado, el documento antes mencionado también señala como pueden las autoridades recaudatorias aprovechar la tecnología de los medios electrónicos en el área de servicios al contribuyente.

Así como, que las autoridades fiscales deben reconocer las nuevas formas que da la tecnología del comercio electrónico, en las que se pueden administrar, recolectar impuestos, e interactuar con el contribuyente. Por ejemplo, la comunicación y acceso a la información para asesorar al contribuyente, la posibilidad de realizar trámites y atender requerimiento por Internet, y fomentar el pago de impuestos por transferencias electrónicas, así como realizar devoluciones por el mismo medio.

En nuestro país, ya han sido consideradas algunas de las oportunidades de servicios al contribuyente que da la tecnología del comercio electrónico. Lo anterior, a través de una página web de la Secretarías de Hacienda y Crédito Público que intenta actuar con el contribuyente y facilitarle información, así, tenemos que entre los servicios de este sitio podemos encontrar:

- Atención al contribuyente por medio de corre electrónico;
- Comunicación de reformas y nuevas disposiciones fiscales;
- Consultas de indicadores fiscales;
- Software libre para elaboración de declaraciones;
- Presentación de declaraciones por medios magnéticos.

Consideramos oportuno mencionar que actualmente se pueden hacer pagos de impuestos por transferencias electrónicas, y a su vez, la SHCP realiza devoluciones de la misma forma.

Además, existe otro documento de la OCDE que intenta definir ciertos aspectos de imposición, denominado <<Impuesto al Consumo en el

Comercio Electrónico>>, que tiene como objetivo principal el permitir que la autoridad grave el consumo de bienes intangibles dentro de su jurisdicción y prever que las medidas que tome cada país para implementar este objetivo provean certidumbre y sean de fácil aplicación para los contribuyente. El contenido de dicho documento lo analizaremos posteriormente, en el punto 5.2.2 del presente trabajo.

También, en las reuniones sostenidas por la OCDE en las que ha sido analizado el tema de la tributación del comercio electrónico, dicha organización ha llamado la atención sobre una serie de materias diversas entre las que se encuentran:

- Las implicaciones que trae consigo la ausencia de presencia física,
- El rol que jugarán las administraciones fiscales en cuanto a temas como la evasión y el fraude tributario.
- En cuanto a los impuestos indirectos, como es el impuesto al valor agregado (IVA), se señala que, los productos digitalizados deberían ser tratados como servicios y no como bienes.

Ahora bien, cabe mencionar que entre las recomendaciones más importantes presentadas por la OCDE se encuentra, la que señala que se les podría asignar responsabilidad a las entidades bancarias y financieras a efectos de recaudar impuestos, esto en consideración al hecho de que en las operaciones de comercio electrónico cada vez es mayor la intervención de estos agentes para canalizar los pagos respectivos de las transacciones llevadas a cabo a través del comercio electrónico.

4.4.4 Área de Libre Comercio de las Américas (ALCA)

El Área de Libre Comercio de las Américas fue acordada en la Cumbre de las Américas que se llevó a cabo en diciembre de 1994 en la ciudad de Miami ya que, en dicha cumbre se inició el esfuerzo por unificar las economías del Hemisferio Occidental en un solo acuerdo de libre comercio. En la cumbre de las Américas se acordó establecer un "área de libre comercio de las Américas" (ALCA)⁶¹, así como el de concluir las negociaciones para el acuerdo antes del año 2005.

Según esta asociación, el esfuerzo por establecer el Área de Libre Comercio de las Américas (ALCA), es un proceso dinámico que involucra a tres actores básicos:

- Los Ministros de Comercio del Hemisferio Occidental que han desarrollado el plan de trabajo completo para el ALCA.
- Los 12 grupos de trabajo del ALCA establecidos por los Ministros de Comercio, que recolectan y recopilan información del estado actual de las relaciones comerciales en el Hemisferio.
- Los Viceministros de Comercio del Hemisferio Occidental, quienes coordinan los esfuerzos de los grupos de trabajo y asesoran a los Ministros de Comercio.

En cuanto a las labores que han realizado, tenemos que bajo la dirección de los Ministros de Comercio, los 12 Grupos de Trabajo se han reunido en diferentes países de América. Cada uno de los grupos, se ha dedicado a obtener información pertinente referente a las relaciones comerciales en sus

⁶¹ Área de Libre Comercio de las Américas (ALCA). Dirección: http://www.alca-ftaa.org/alca_s.asp

respectivas áreas, con la finalidad de determinar posibles vías que conduzcan a las negociaciones.

Asimismo, los Ministros instruyeron a sus Viceministros a recibir las recomendaciones de los Grupos de Trabajo, según la ALCA, para poder así "dirigir, evaluar y coordinar" el trabajo del total de los grupos. Ya que de acuerdo a dicha asociación (ALCA), la ambiciosa meta de crear un área de libre comercio de las Américas recibió un importante impulso con la Declaración Ministerial de San José, del 19 de marzo de 1998. Este documento, acordado por los Ministros de Comercio participantes en el proceso del ALCA, ha servido de base para la puesta en marcha formal de las negociaciones hemisféricas llevadas a cabo por los Jefes de Estado y de Gobierno reunidos en Santiago de Chile, los días 18 y 19 de abril de 1998.

La Declaración de San José representa el esfuerzo más importante de integración regional llevado a cabo entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, con el objetivo común de lograr el libre comercio y la inversión en bienes y servicios basados en reforzadas y disciplinarias reglas comerciales.

De acuerdo con los propios representantes del ALCA, las diferencias en niveles de desarrollo y el tamaño de las economías participantes serán tomados en cuenta durante las negociaciones, para asegurar que los países más pequeños del hemisferio se beneficien de igual manera con la consecuente liberalización comercial.

Ahora bien, cabe destacar que mientras persistan las negociaciones, tendrán la posibilidad de presentar sus opiniones sobre los temas negociados, representantes de la sociedad civil, así como sobre la importante relación

entre comercio, medio ambiente y asuntos laborales, que pudieran tener impacto en el comercio. Para lo cual, un comité de representantes gubernamentales servirá de enlace para el intercambio de información entre aquellos sectores de la sociedad interesados y los negociadores de los diversos temas.

En cuanto a la materia que nos interesa: <<El comercio a través de Internet>>, se ha designado una comisión especial llamada Comité Conjunto de Expertos del Sector Público y Privado en Comercio Electrónico cuya finalidad es hacer recomendaciones a los Ministros de Comercio sobre cómo deben aumentarse y ampliarse los beneficios del comercio electrónico y en particular, sobre cómo debería tratarse el comercio electrónico en el contexto de las negociaciones del ALCA.

4.4.5 Cámara de Comercio Internacional (CCI – ICC)

La Cámara de Comercio Internacional⁶² (CCI), es la organización empresarial mundial, que funge como único organismo representativo capacitado para hablar con autoridad en nombre de las empresas de todos los sectores de cualquier parte del mundo. La CCI fomenta un sistema abierto de inversiones y de comercio internacional y la economía de mercado.

Según esta organización, su convicción de que el comercio es una fuerza poderosa para la paz y la prosperidad data de los orígenes de dicha

⁶² Cámara de Comercio Internacional (ICC). Dirección: <http://www.iccmex.org.mx/>

organización. El pequeño grupo de líderes empresariales con visión de futuro que fundaron la CCI se llamaron a sí mismos "los mercaderes de la paz".

Puesto que las empresas y asociaciones miembros practican el comercio internacional, la CCI tiene una autoridad indiscutible a la hora de establecer normas que rijan los intercambios fronterizos. Tales normas, aunque voluntarias, son aplicadas diariamente en innumerables transacciones del comercio internacional.

Asimismo, la CCI presta servicios esenciales, entre los cuales están los de la Corte Internacional de Arbitraje, principal institución de su clase en el mundo. Al año de la creación de las Naciones Unidas, a la CCI se le otorgó el rango de organismo consultivo al más alto nivel ante la ONU y sus organismos especializados. Altos cargos y expertos de las empresas miembros de la CCI establecen su postura en importantes cuestiones de política de comercio e inversiones, así como, en temas vitales técnicos o sectoriales. Estos incluyen servicios financieros, tecnologías de la información, telecomunicaciones, ética del marketing, medio ambiente, transporte, leyes de la competencia y propiedad intelectual, entre otros.

LA CCI promueve e informa a sus asociados sobre diferentes aspectos tecnológicos y de comercio electrónico, como los siguientes:

- Telecomunicaciones y Tecnologías de Información;
- Proyecto Comercio Electrónico. Fue desarrollado para crear confianza a nivel global en lo que se refiere a transacciones electrónicas, definiendo lo mejor posible las prácticas de negocio en la era digital;
- Guías, códigos y reglamentos;

- Cláusulas modelo para el uso en contratos comerciales internacionales;
- GUIDEC. Guía General para el uso internacional del Comercio Electrónico;
- Políticas y reportes generales;
- Plan Global de acción para el Comercio Electrónico;
- Sobre la administración de nombres de dominio y direcciones electrónicas;
- Confidencialidad, Privacidad, Protección de datos en negocios electrónicos;
- Auto regulación, o regulación y cooperación para la era digital;
- Protección de marcas en Comercio electrónico.

Asimismo, la Comisión de Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, preparó la Ley Modelo Sobre Comercio Electrónico con el apoyo de la Cámara de Comercio Internacional.

Por lo antes establecido, debemos decir que los organismos referidos anteriormente han demostrado tener cierta influencia en el desarrollo de Internet y el comercio electrónico. Cada uno de ellos actúa de acuerdo a su área de competencia, con el propósito firme y común de no obstaculizar el desarrollo de Internet en una escala global, así como obtener los mayores beneficios por el aprovechamiento adecuado de las tecnologías de información y comunicación para elevar el nivel de vida de distintas regiones del mundo.

Y consideramos que a través de sus acuerdos y actividades, contribuyen al desarrollo del comercio electrónico por diversas vías entre las que destacan: favorecer acceso a la infraestructura de Internet; impulsar la liberación del

comercio electrónico internacional; defender los derechos de propiedad intelectual como en el caso del (OMPI), así como promocionar medidas que regulen, y proporcionen un marco jurídico apropiado.

4.5 Derecho Comparado

El acelerado crecimiento de la red de redes y su utilización cada vez mayor para fines comerciales, ha dado lugar a importantes cambios, algunos de ellos de naturaleza jurídica, por lo que tomó a los legisladores de prácticamente todos los países, desprevenidos y, aunque se han hecho intentos importantes para actualizar las leyes pertinentes, aún existen rezagos de consideración. Sin embargo, la regulación del comercio por Internet no es fácil de hacer, en parte porque hay muchos intereses en juego, pero sobre todo porque implican formas nuevas de hacer negocios, inéditas hasta ahora, y que ni siquiera los más expertos vendedores que utilizan el Internet para llevar a cabo sus actividad comercial, comprenden todavía.

Por lo tanto, todos los países industrializados se han visto envueltos en profundas discusiones dirigidas a asegurar el mantenimiento de sus niveles de ingresos, en gran parte procedentes de las imposiciones directas o indirectas relacionadas con el tráfico mercantil y de consumo, sin por ello paralizar o frenar la nueva revolución económica. De tales discusiones se han propuesto las siguientes soluciones ante tal situación:

- a) Defender la autorregulación y competencia abierta, con el propósito de dejar rienda suelta al desarrollo de la nueva economía. Por ejemplo, Estados Unidos ha tomado esta postura.

(donde una moratoria fiscal fue aplicada con respecto a los impuestos indirectos estatales).

- b) Crear un nuevo sistema de impuestos aplicable al nuevo medio, incluyendo una autoridad supranacional de supervisión. Así nació la idea del impuesto a los bits (en inglés: <<bit tax>>), impuesto mediante el cual se gravaría por el número de bits transmitidos.

- c) Adaptar los presentes sistemas al nuevo orden electrónico y telemático. Esta última solución ha sido la adoptada por todas las organizaciones internacionales pronunciadas al respecto. Así, tanto la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) como la UE (Unión Europea) han defendido ajustarse a una solución práctica de modificación de los sistemas ya existentes. México ha tomado esta postura.

Por otro lado, el comercio electrónico como parte del desarrollo tecnológico que se ha logrado en los países industrializados, permitió agilizar y hacer mucho más operante la prestación de los servicios y el intercambio de bienes tangibles o intangibles, lo cual resaltó la importancia de que los países incorporaran dentro de su estructura legal, normas —que facilitarán las condiciones para acceder y desarrollar su economía a través del comercio electrónico—, con el propósito de contrarrestar los obstáculos, que para éste efecto trae consigo una deficiente y obsoleta regulación al respecto.

Es así como se inició el estudio de los avances que sobre la materia adelantaban organismos internacionales —como los que ya analizamos con anterioridad en este mismo capítulo— y otros Estados, con el afán de reducir

la incertidumbre causada por el uso de las nuevas herramientas tecnológicas en los ámbitos comerciales.

Algunos de los países del mundo que han adoptado una legislación sobre comercio electrónico, han tenido en cuenta los lineamientos trazados por la Comisión de Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional.

Ahora bien, no obstante que realizaremos sólo una breve exposición de las legislaciones de algunos de ellos, creemos importante establecer la siguiente tabla —del periodo que va de enero de 1995 a julio del 2000—, que nos presenta la fecha en que los distintos países que se establecen en dicha tabla, han adoptado su legislación sobre comercio electrónico:

1	Federación Rusa	Ene-95
2	Malasia	Ene-97
3	Alemania	Jun-97
4	Italia	Nov-97
5	Holanda	Feb-98
6	Argentina	Mar-98
7	Singapur	Jun-98
8	Bermuda	Jul-99
9	Corea del Sur	Jul-99
10	Colombia	Ago-99
11	España	Sep-99
12	Canadá	Oct-99
13	Austria	Ene-00

14	Finlandia	Ene-00
15	Perú	Ene-00
16	Estados Unidos	Mar-00
17	Francia	Mar-00
18	Australia	Mar-00
19	Hong Kong	Abr-00
20	Suiza	Abr-00
21	Reino Unido	May-00
22	México	May-00
23	Eslovenia	Jun-00
24	Irlanda	Jun-00
25	Filipinas	Jun-00
26	India	Jun-00
27	Luxemburgo	Jul-00

Tabla publicada por María Clara Gutiérrez
 Abogada de la Dirección de Integración
 Económica Ministerio de Comercio Exterior de
 Colombia.

mariac@mincomex.gov.co

4.5.1 Canadá

Canadá intenta codificar el reconocimiento legal de información y documentos comunicados electrónicamente por medio de una serie de Leyes y Proyectos de Leyes Federales, Provinciales y Territoriales canadienses, a

las que podemos dividir de acuerdo a la Academia Mexicana de Derecho Informático (AMDI),⁶³ en Leyes Provinciales y Leyes Federales:

a) Leyes Provinciales. Como Leyes Provinciales se consideran tanto a la legislación como a los Proyectos de Ley Provinciales y Territoriales –colectivamente, “las Leyes Provinciales”– son similares en contenido y basados, en gran medida, en la propuesta Ley Uniforme de Comercio Electrónico (por sus siglas en inglés: <<UECA>>) publicadas por la Conferencia de Ley Uniforme de Canadá después de una larga consulta con las provincias.

La Ley Uniforme de Comercio Electrónico (UECA), fue elaborada tomando en cuenta la Ley Modelo Sobre Comercio Electrónico de las Naciones Unidas; esta última ha servido como base para la redacción de leyes sobre comercio electrónico en otros países, como por ejemplo, México. Las Leyes Provinciales, por lo tanto, son similares a muchas leyes o propuestas extranjeras, tales como las de Estados Unidos y Europa. Los siguientes conceptos aparecen en la mayoría de las Leyes Provinciales:

Equivalencia funcional. Las comunicaciones y documentos electrónicos son generalmente reconocidos como equivalentes legales y funcionales a los documentos de papel tradicionales.

Contratación electrónica. Las partes pueden mediante el simple “click” en un icono de una pantalla: comunicar y/o acordar electrónicamente términos contractuales y, crear contratos obligatorios.

⁶³ Boletín Noticioso sobre Derecho Informático, *Aspectos Jurídicos del Internet y del Comercio Electrónico*, del 26 al 4 de Marzo de 2001 Año 1 Número 5. Dirección: www.amdi.org.mx.

Agentes electrónicos. Un agente electrónico puede contractualmente obligar a su principal, y así como a otros que interactúen con el agente.

Requisitos de papel. Las leyes que requieran documentos de papel reconocerán la validez de los archivos electrónicos.

Firmas electrónicas. Si una parte comercial (comerciante) o agencia gubernamental requiere una firma, una firma electrónica con la forma adecuada y autenticada debe bastar.

Registros gubernamentales. Los gobiernos están comprometidos a proveer y aceptar la mayoría de documentos oficiales en formato electrónico (sujetos a requerimientos de forma).

- b) La Legislación Federal.** La Ley de Protección a la Información Personal y Documentos Electrónicos (la Ley Federal), no cubre directamente asuntos generales de derecho contractual ya que éstos están sujetos a la jurisdicción provincial. La Ley Federal, sin embargo, establece un esquema legislativo mediante el cual los requisitos de leyes y regulaciones federales que contemplan el uso del papel, o que no expresamente permiten el uso de tecnología electrónica, pueden ser satisfechos en el ambiente electrónico. Esta ley contempla también, entre otros asuntos, los siguientes:

Firmas electrónicas seguras. La Ley Federal describe las características de firmas electrónicas seguras y autoriza regulaciones que determinan tecnologías o procesos para el propósito de la definición de "firma electrónica segura".

Automatizando la burocracia. Las autoridades federales (Secretarías o Agencias) están autorizadas para usar medios electrónicos para manejar información, para recibir ciertas solicitudes y publicar ciertos documentos oficiales.

4.5.2 Estados Unidos

La Ley Federal de Estados Unidos reconoce la validez jurídica y la fuerza obligatoria de documentos en forma electrónica. La norma norteamericana consagra en la sección 101 la obligación de proteger al consumidor y ofrecerle las condiciones apropiadas para obtener su consentimiento voluntario y la posibilidad de su retracto, sin causarle multas o sanciones.

Aunque la ley norteamericana no prevé expresamente la existencia de entidades de certificación, lo hace de manera genérica y se refiere a la labor propia de notariado y certificación, la cual puede hacerse de forma electrónica.

Asimismo, prevé que no se negará efectos jurídicos a formación, creación o cualquier envío que involucre la acción de uno a más agentes electrónicos.

También dentro de la norma norteamericana se establece la posibilidad de que la ley estatal prevea excepciones a la parte general, es decir a la sección 101, siempre que dichas excepciones estén conforme con lo adoptado y aprobado por la Norma Uniforme de Transacciones Electrónicas o aprobado y recomendado por los Estados para la Conferencia Nacional de Comisionados en Leyes Uniformes Estatales en 1999 y de acuerdo con la

especificación de alternativas procedimentales o requerimientos que establezcan el efecto legal, de validez y fuerza obligatoria de contratos y registros electrónicos, siempre que dicha alternativa esté conforme con la Ley Federal Sobre Registros Electrónicos y no requiera mayor estatus legal, o la implementación o aplicación de tecnologías específicas para crear, almacenar, generar, recibir, comunicar o autenticar registros y firmas electrónicas.

De igual forma, establece excepciones adicionales y específicas encaminadas a no aplicar la sección 101 con respecto a actos relacionados con asuntos testamentarios, de adopción, divorcio u otra materia de carácter familiar y sobre los actos de las cortes tales como, órdenes, noticias y documentos, memoriales, defensas u otros escritos relacionados con los procedimientos adelantados ante éstas. También se exceptúan las noticias de cancelación o terminación de servicios públicos (agua, calefacción y energía), incumplimiento en los pagos, aceleración, reposición, desalojo que se han solucionado en contratos de crédito o de arrendamiento y cuando están relacionadas con la cancelación o terminación de derechos de salud o que recaigan en productos con alto riesgo para la salud y la seguridad, y cualquier documento que deba acompañar durante el transporte de productos y materiales peligrosos, pesticidas u otros tóxicos.

Ahora bien, la ley de Estados Unidos prevé la existencia tanto de una autoridad federal, como de una estatal, las cuales interpreten la norma y, deberán seguir los lineamientos previstos y las limitaciones contempladas en la misma norma. La interpretación debe seguir los lineamientos de la sección 101 de la ley, así como los lineamientos de las demás disposiciones de la ley, debe ser justificada, apropiada, razonable y efectiva.

Asimismo, la ley norteamericana establece la directriz precisa para el gobierno de eliminar el uso del papel, obligación que se mantiene con la expedición de la Ley Sobre Comercio Electrónico. Sin embargo, prevé la posibilidad de que en ocasiones especiales se solicite copia del registro electrónico en papel, esto es, cuando es esencial para cumplir un requisito y cuando se trata de un asunto de seguridad nacional.

La ley norteamericana hace referencia a los principios de la Ley Modelo de la Comisión de Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, adoptada en 1998.

También, permite a las partes que determinen libremente las condiciones de contratación, así como el uso apropiado de tecnologías de autenticación. Y busca, además, permitir a las partes acudir ante las cortes y otros procedimientos con el fin de comprobar la validez de los procedimientos de autenticación y de las transacciones.

4.5.2.1 Propuestas del gobierno norteamericano respecto de los impuestos en Internet

En referencia a la materia de impuestos aplicables en Internet, las propuestas del Gobierno norteamericano al respecto son las siguientes:

- Manifiesta que el Internet como zona libre de aranceles es objeto de negociación entre las naciones;
- Impedir la creación de nuevos impuestos;
- Crear sistemas sencillos y transparentes;

- Lograr una compatibilidad de los sistemas tributarios nacionales;
- Prohibir las medidas de efecto equivalente a los aranceles, etc.

Asimismo, el Comité de Comercio del Congreso de los Estados Unidos aprobó el 18 de mayo de 1998, el texto definitivo de esta ley que establece una moratoria de tres años —respecto de la cual, EEUU insistió en que dicha moratoria sobre exención de impuestos al comercio electrónico internacional acordada en 1998 sea establecida con carácter permanente—, durante la cual ningún estado de la Unión ni el Gobierno Federal podrán crear nuevos impuestos que graven las transacciones del comercio electrónico. El objetivo de este hecho es el impedir que se generen obstáculos que frenen el crecimiento de esta nueva forma de comercio.

4.5.3 Colombia

La iniciativa de la legislación colombiana sobre comercio electrónico, fue fruto del contacto con los organismos internacionales interesados en el tema y de los debates e investigaciones realizados por la Comisión Redactora de la Ley colombiana, en donde tuvieron asiento representantes de organismos públicos y privados, los cuales concluyeron que las Leyes modelo propuestas por la Comisión de Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional eran el instrumento idóneo de referencia para adecuar el derecho interno a las tendencias jurídicas mundiales. Lo anterior lo refiere en su artículo <<Proceso de Elaboración de la Ley de Comercio Electrónico>> Maria Clara

Gutiérrez,⁶⁴ abogada de la Dirección de Integración Económica, del Ministerio de Comercio Exterior Colombiano.

Asimismo, Clara Gutiérrez nos refiere que antes de ser expedida la normativa sobre comercio electrónico en Colombia, ya existían algunos intentos por tratar el tema, por lo que se dio una leve aproximación a la legislación sobre comercio electrónico. Así establece de manera cronológica, lo siguiente:

- **En el año de 1993.** El Gobierno colombiano expidió el Decreto 663 de 1993, –por medio del cual se actualiza el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y se modifica su titulación y numeración–, el cual prevé en el numeral 6 del artículo 127 y en el artículo 139, la viabilidad del uso de los sistemas electrónicos y del intercambio electrónico.
- **En el año de 1995.** El Congreso de la República expidió la Ley 222 por medio de la cual se reforma el Código de Comercio, y en la que se dispuso la posibilidad de llevar a cabo reuniones de accionistas sin que fuera necesaria su presencia física y simultánea. Posteriormente y en ese mismo año, el Gobierno colombiano expediría el Decreto 2150, –por medio del cual se suprimen y reforman regulaciones, procedimientos o trámites innecesarios, existentes en la Administración Pública– donde se dispuso en su artículo 26, que las entidades de la Administración Pública deberían habilitar sistemas de transmisión electrónica de datos para que los usuarios enviaran o recibieran información requerida en sus actuaciones frente a la administración y que, en ningún caso las entidades públicas podrían limitar el uso de tecnologías

⁶⁴ Dirección. <http://www.mincomex.gov.co/ecommerce/>

para el archivo documental por parte de los particulares, sin perjuicio de sus estándares tecnológicos.

- Más adelante se establecieron disposiciones relacionadas con la factura electrónica a través de la Ley 223 de 1995, el Decreto 1094 de 1996.

Siguiendo a Clara Gutiérrez, ésta funcionaria considera lo anterior como antecedentes que originaron la necesidad de dotar a la ley colombiana, de instrumentos jurídicos ágiles y acordes con el desarrollo tecnológico y la dinámica mercantil del mundo y de no dejar fuera de la ley colombiana, a las transacciones a través de Internet.

No obstante a la existencia a los antecedentes en la normativa colombiana sobre el uso de tecnologías de la información y comunicación, como lo establecido en el referido decreto 2150 de 1995, en la regulación sobre la factura electrónica y en el artículo 251 del Código de Procedimiento Civil, entre otros, era importante para el gobierno colombiano avanzar en la labor de conformar un cuerpo legislativo que permitiera incluir los principios que rigen la materia, así como resolver toda duda acerca de su validez jurídica.

Sin embargo, la incertidumbre generada por el uso de las nuevas tecnologías llevó a que en el Gobierno colombiano se planteara la posibilidad de adecuar principios universales sobre el tratamiento de los mecanismos electrónicos en el entorno jurídico colombiano, principios que de ser adoptados por los distintos Estados con igual problemática, contribuirían a reducir la brecha jurídica existente, así como a homogeneizar y armonizar el tratamiento jurídico del comercio electrónico.

Clara Gutiérrez establece que en las dos primeras partes de la legislación interna colombiana que rigen la materia, es donde se incluyen los principios de la Ley Modelo, con base a los cuales se establece el ámbito de aplicación de la ley, permitiendo que se aplique a todo tipo de información en forma de mensaje de datos.

Así, tenemos los siguientes principios tomados de la ley Modelo, que crean un marco jurídico adecuado para el uso de las nuevas tendencias tecnológicas:

- Internacionalidad de la ley;
- Autonomía de la voluntad;
- Equivalentes funcionales;
- Neutralidad tecnológica y flexibilidad.

Por lo que en este orden de ideas, la ley busca satisfacer el objetivo que le dio origen, a través del reconocimiento jurídico de los mensajes de datos, al determinar que a todo tipo de información no se le negarán efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria por la sola razón de que esté en forma de mensaje de datos, mismo que se encuentra directamente relacionado con la disposición de la ley que admite los mensajes de datos como medios de prueba y le otorga la misma fuerza probatoria que tienen los documentos previstos en el Código de Procedimiento Civil. De esta forma la norma colombiana, cumple con el objetivo de dar seguridad jurídica a las transacciones realizadas a través de mensajes de datos y genera la confianza y el respaldo suficiente para que se generen dichas transacciones.

Además de las disposiciones generales que contiene la ley y que buscan eliminar la incertidumbre existente en el comercio al realizar operaciones electrónicas, la ley contempla, en el capítulo tercero, algunos aspectos técnicos que pueden ser usados en mejora de la seguridad tecnológica y por ende, de la confianza en el entorno, estos son la firma digital y las entidades de certificación.

Con respecto a la firma digital, la ley presume que cuando se hace uso de una firma digital en un mensaje de datos, el suscriptor tiene la intención de acreditar ese mensaje de datos y de ser vinculado con el contenido del mismo. En ese sentido, una firma digital tendrá la misma fuerza y efectos que una firma manuscrita, siempre que cumpla con los requisitos previstos en el párrafo del artículo 28 de la ley 527 de 1999. Dicha ley reconoce la validez jurídica y la fuerza obligatoria de documentos en forma electrónica.

Por otro lado, se prevé la existencia de entidades de certificación como aquellas personas que autorizadas conforme a la ley, estén facultadas para emitir certificados en relación con las firmas digitales, así como ofrecer o facilitar los servicios de registro y estampado cronológico de la transmisión y recepción de mensajes de datos, entre otros posibles servicios que permita la tecnología.

Ahora bien, siguiendo con las entidades de certificación que presten el servicio en Colombia, éstas deben ser personas jurídicas autorizadas por la Superintendencia de Industria y Comercio—en ese sentido se promulgó el decreto 1747 de 2000 expedido por el Gobierno colombiano en desarrollo de su facultad reglamentaria el 11 de septiembre—, para lo cual deben de contar con la capacidad económica y financiera suficiente, así como con la

capacidad y elementos técnicos necesarios para la prestación de los servicios autorizados.

En desarrollo del decreto 1747, la Superintendencia de Industria y Comercio expidió la resolución 26930, mediante la cual establece los estándares mínimos técnicos aplicables.

La Superintendencia de Industria y Comercio tiene a su cargo el ejercer la labor de vigilancia y control de las entidades de certificación, de tal forma que se vele por una eficiente prestación del servicio, así como por el respeto de los usuarios, la administración y el público en general. En virtud de esa potestad, la Superintendencia puede adoptar medidas que sancionen, las cuales van desde la amonestación escrita hasta la revocación definitiva de la autorización para operar.

Como ya establecimos anteriormente, el Decreto 1747 de 2000 establece los requisitos técnicos y financieros que deben cumplir las entidades de certificación para obtener la autorización por parte de la Superintendencia de Industria y Comercio. Asimismo, de acuerdo a este decreto pueden existir dos clases de entidades de certificación, que son:

- Las entidades cerradas. Son definidas como aquellas que prestan servicios propios de entidades de certificación sólo para el intercambio de mensajes entre la entidad y el suscriptor, sin exigir remuneración por ello.
- Las entidades abiertas. Son aquellas que, a contrario sensu, ofrecen servicios propios de entidades de certificación, tales que su uso no se limita al intercambio de mensajes entre la entidad y el suscriptor, o recibe remuneración por ello. Los requisitos de esta

Última son más exigentes que los previstos para las entidades cerradas ya que su actividad puede tener efectos frente a terceros. Asimismo, dichos requisitos exigidos a las entidades certificadoras abiertas, varían de los exigidos a las cerradas por las condiciones mismas en que se prestarán los respectivos servicios de certificación.

4.5.4 México

México, al igual que otros países no se escapa a las discusiones y análisis de la legislación, en torno a los cambios que trae consigo los avances tecnológicos, por lo que varias organizaciones privadas se han dado a la tarea de trabajar en materia legal a fin de presentar iniciativas de ley claras y específicas sobre este tema. Existe consenso por parte de estos grupos, quienes afirman que la falta de leyes inhibe el desarrollo y evolución de la red en materia de negocios.

Entre dichas asociaciones se encuentran:

- La Asociación Mexicana de la Industria de Tecnologías de Información (AMITI);
- La Cámara Nacional de la Industria Electrónica de Telecomunicaciones e Informática (Canieti), que representan al sector electrónico, de telecomunicaciones e informática, quienes coinciden que el avance en material legal es prioritario para establecer la adecuación de normas legales que regulen y garanticen la seguridad en las transacciones comerciales.

Así, como ya lo hemos referido en el capítulo anterior, el 29 de mayo de 2000, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el decreto para reformar y adicionar el Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, el Código Federal de Procedimientos Civiles, el Código de Comercio y la Ley Federal de Protección al Consumidor, dando paso a la legislación de comercio electrónico.

A manera de resumen debemos de señalar que entre las principales adecuaciones al Código de Comercio se encuentran: el reconocimiento del uso de medios electrónicos para la realización de transacciones, involucrando cuestiones de ejecución y regulación de actos mercantiles; la validez de los datos transmitidos, así como los medios utilizados para tal efecto. También, la aprobación implica reformas directas al Código Civil y al Código de Procedimientos Civiles.

Así, tenemos que dentro de los aspectos que la legislación establece, se encuentran:

- **Lo que se denomina atribución de la persona.** Cada quien es quien dice ser.
- **La integridad.** La no alterabilidad del acuerdo de voluntades.
- **La validez jurídica.** La validez jurídica de los contratos electrónicos respecto a sus similares soportados en papel.
- **La información clara, veraz y suficiente.** El consumidor siempre recibirá información clara, veraz y suficiente para realizar su compra.

Claudia Martínez Salcedo,⁶⁵ menciona que para el desarrollo y presentación de la iniciativa participaron:

- El Grupo Impulsor de la Legislación del Comercio Electrónico (GILCE);
- La Asociación de Banqueros de México (ABM);
- La Asociación Mexicana de la Industria de Tecnologías de la Información (AMITI);
- La Asociación Nacional del Notariado Mexicano;
- La Cámara Nacional de la Industria Electrónica de Telecomunicaciones e Informática (Canietl).

Cabe señalar que en México no existe una ley específica que regule el comercio electrónico, pero sí un conjunto de observaciones en diversas leyes y códigos que dan certidumbre jurídica a las transacciones en línea.

Philippe Claude Bienvenu,⁶⁶ integrante del Grupo Impulsor de la Legislación del Comercio Electrónico (GILCE), señala lo siguiente: *"Se hizo una legislación más que una ley especial. Creamos un marco jurídico para la operación del comercio electrónico en México, entendiendo esto como un ámbito donde se realizan no sólo operaciones de compraventa, sino como un esquema de comunicación de documentos o contratos con carácter legal"*.

Dicho marco jurídico del que habla Philippe Claude Bienvenu —quien también es miembro de las comisiones de asesores de las cámaras de Diputados y Senadores de la LVII Legislatura para la promulgación de la Legislación de Comercio Electrónico—, permite crear semejanzas funcionales entre

⁶⁵ *Primeros avances legales en comercio electrónico*. Dirección: <http://biblioteca.itesm.mx>.

⁶⁶ Cif. Por. Uribe. Erika. *Reglas Claras*. Dirección: www.empresa-e.com

documentos de papel y documentos electrónicos; ya que al darle validez jurídica a estos últimos, quedan bien delimitadas tanto las obligaciones del proveedor como los derechos del consumidor.

No obstante a los avances anteriores, en la legislación vigente no se incluyó expresamente lo referente a firma electrónica y comprobante fiscal electrónico, aspectos que si bien están contemplados para el futuro, de momento limitan, de alguna manera, el desarrollo de las transacciones en línea.

Para ello, representantes de asociaciones vinculadas al mundo de la tecnología, miembros de la industria, la banca y del Gobierno Federal, trabajan en conjunto para tener lista, en el transcurso del 2002, la normatividad para regular lo referente a la firma electrónica.

Ramón López Castro⁶⁷ –Secretario Técnico del Instituto Federal de Especialistas en Concursos Mercantiles–, afirma que la omisión de la figura de firma electrónica no fue por irresponsabilidad o falta de visión, sino porque se estaba a la espera de la Ley Modelo sobre Comercio Electrónico por la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional.

Como ya lo establecimos en este capítulo. La ley Modelo Sobre el Comercio Electrónico, propone a todos los países miembros de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), una guía para establecer o fortalecer la legislación que rige el uso de métodos de comunicación y almacenamiento de

⁶⁷ Idem.

información sustitutos del papel, y con ello dar valor jurídico a la utilización de estos medios digitales.

Ahora bien, dentro del año 2002 se podría tener el dictamen de la Cámara de Diputados respecto a la legislación sobre firma electrónica, ya que al respecto, en noviembre del año 2001 el asunto fue discutido al interior de la Comisión de Comercio.

Por otro lado, lo referente al comprobante fiscal electrónico –aspecto en que las autoridades federales vienen trabajando desde hace algún tiempo–, está ya contemplado dentro de la Nueva Hacienda Pública Distributiva como parte de los trabajos integrales para impulsar el programa e-México.

De la mano de la actual legislación de comercio electrónico, estas medidas pretenden impulsar al sector, dar mayor transparencia a las transacciones en línea, así como proporcionar certidumbre jurídica a proveedores y consumidores, lo cual de acuerdo a los expertos, si se podría alcanzar, siempre y cuando la regulación no sea excesiva y se logre un saludable punto medio que favorezca la productividad y la eficiencia.

Con base en lo anterior, se espera que México pueda contar con una legislación integral que contemple todos los aspectos del comercio electrónico –entendiendo a éste no sólo como transacciones comerciales, sino como el medio donde también se realiza intercambio de documentos y contratos con valor jurídico–, que facilitará el comercio en línea, así como su masificación y popularidad, al estar respaldado por bases jurídicas que establecen perfectamente los derechos y obligaciones de cada una de las partes involucradas.

Hasta el momento no se sabe si las nuevas disposiciones se incluirían en la actual legislación de comercio electrónico o serían capítulo aparte de otras leyes o códigos, ya que al respecto las opiniones hasta el momento están divididas.

Dentro de los que opinan que debiera incorporarse como un capítulo en el Código de Comercio se encuentran Philippe Claude Bienvenu, de Grupo GILCE, y Ramón López Castro del Instituto Federal de Especialistas en Concursos Mercantiles –por aquello de que ya cuenta con un apartado relacionado con transacciones electrónicas–, pero no se sabe exactamente dónde se incluiría lo relativo a comprobante fiscal electrónico.

Erika Uribe en su artículo antes citado, opina que de aprobarse el marco jurídico para firma electrónica y comprobante fiscal electrónico, la legislación mexicana en materia de comercio electrónico, no sólo sería más sólida, sino que estaría a la vanguardia mundial.

Asimismo, Ramón López Castro⁶⁸ argumenta lo siguiente:

"Veo dos tendencias: La sobre regulación, que causa problemas al comerciante, o la no regulación, como es el caso brasileño. Habría que buscar un punto medio y en México, si se sigue legislando como hasta ahora, estamos muy cercanos al punto medio. Hay que recordar que si se hace una ley que les exija demasiados requisitos a los comerciantes o a los consumidores no va a funcionar. El comercio electrónico debe partir de una concepción de bajo costo y que sea un equivalente a lo que pasa en el mundo normal".

Respecto a lo anterior dice que cifras difundidas recientemente, revelan que Brasil es el país que ocupa el primer lugar en América Latina en transacciones en línea; sin embargo, coinciden los expertos, en que es

⁶⁸ Idem.

también el primero en inconformidades por falta de una regulación. Caso contrario ocurre con España, donde el exceso de leyes ha propiciado un replanteamiento de su legislación para hacerla más amigable.

Por lo que de acuerdo con los expertos, México sería uno de los pocos países en contar con una legislación integral que lejos de frenar la actividad comercial por la sobre regulación, sea un marco jurídico que albergue el buen manejo de las transacciones en línea.

No obstante a lo anterior, consideramos que para que la regulación de las operaciones de comercio electrónico sea integral, es indispensable que aunado a las reformas introducidas a la legislación aplicable en materia de actos de comercio a través del uso de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, se lleven a cabo reformas a nuestra legislación fiscal que permitan brindar la certeza jurídica necesaria respecto de las consecuencias que en materia tributaria, se desprenden de realizar las transacciones de referencia.

4.6 La Validez de la firma digital y los documentos electrónicos en Latinoamérica

Con el objetivo común de facilitar la complicada burocracia latinoamericana, así como para evitar el fraude en Internet y dar un empujón definitivo al comercio electrónico regional, la mayoría de los países latinoamericanos ya han reformado sus legislaciones para legitimar la validez de los documentos electrónicos.

Así, tenemos que los países pioneros en América Latina en darle rango legal a las transacciones via Internet a partir de 1999 fueron Colombia, Perú y Puerto Rico. Adecuando casi siempre las normativas ideadas por la comunidad internacional, estos países se adelantaron a los gigantes tecnológicos de la región en cuanto a firmas digitales se refiere. En esta misma situación se encuentran, Argentina, Venezuela, y Chile.

Respecto a Chile, a principios del mes de enero del 2002, el Congreso de Chile aprobó por unanimidad la validez de la firma digital, a través de una ley que permitirá el uso de la firma digital en todas las instituciones estatales y privadas. Con la cual, pretende promover su creciente comercio electrónico.

Para el subsecretario económico de Chile, Álvaro Díaz,⁶⁹ la rúbrica electrónica conseguirá "(...) un cambio legal sustantivo que facilitará el desarrollo de Internet, la expansión del comercio electrónico y la modernización del Estado al servicio de los ciudadanos".

Ahora bien, la ley chilena incluye la valoración legal de las transacciones electrónicas y la responsabilidad legal de los acuerdos a través de la firma digital, lo cual es importante para los procesos judiciales que genera el mercado de las nuevas tecnologías.

Como podemos observar, la validez de la firma digital tiene en Latinoamérica el reto importante de lograr solucionar la enredada burocracia latinoamericana, facilitando trámites tan importantes como podrían ser: Incluir a un recién nacido en el Registro Civil, obtener un Pasaporte, pagar impuestos, entre otros.

⁶⁹ Cit. Por. Narro, Itziar. *Latinoamérica apoya el comercio electrónico a través de la firma digital*.
Dirección: redaccion@ibinews.com

Ahora bien, en cuanto al comercio electrónico, la firma digital es también un requisito previo muy importante para dar confianza a los consumidores virtuales y facilitar aún más el comercio entre empresas.

Para darnos una idea del crecimiento del comercio electrónico a través del Internet, citaremos a Itziar Narro, quien en su artículo, *Latinoamérica apoya el comercio electrónico a través de la firma digital*, establece que Latinoamérica globalmente reportó en el 2001 un crecimiento del comercio electrónico superior al 850%, y que el 50% del volumen de negocios vía Internet corresponden a aquel que se lleva a cabo entre empresas (B2B) – empresa con empresa–, que demandaba desde hacia tiempo la legalización de la firma electrónica tanto para simplificar sus intercambios comerciales, como poder perseguir el fraude electrónico y ahorrar gastos de tiempo y desplazamientos físicos.

Casi todas las leyes sobre documentos electrónicos de los países latinoamericanos que ya se han aprobado, aceptan la existencia, como figura legal, de la firma digital y la igualan a su homóloga en soporte papel.

Por otra parte, para que sean eficaces las leyes sobre documentos electrónicos y no promuevan conductas delictivas, es necesario que aclaren que todas las consecuencias y efectos derivados de dicha rúbrica deben ser idénticos a los generados por una firma en soporte convencional.

Además, para que el consumidor o ciudadano pueda asegurarse de que están firmando un contrato con la empresa pública o privada correspondiente y sepan en caso de problemas quién tiene la responsabilidad legal del documento, los certificados electrónicos deben extenderse a las entidades públicas.

Asimismo, cabe señalar que la mayoría de los países latinoamericanos han creado entidades encargadas de expedir certificados de firmas digitales y controlar su uso.

Respecto a lo anterior, la legislación chilena, antes de conceder el certificado, hace necesaria la presencia física del solicitante de una firma digital o de su representante legal, para que de esta forma se evite la sustitución del individuo al que corresponde la rúbrica electrónica.

En cuanto a Colombia, ha optado por crear un marco específico de legislación, referente a los mensajes de datos, el comercio electrónico y la firma digital. Asimismo, Colombia previó la existencia de entidades de certificación y los requisitos para obtener certificados de firma digital, controlados por la Superintendencia de Industria y Comercio.

En Argentina, su Ley valida tanto a la firma digital como a los distintos documentos electrónicos y añade todavía un matiz más al resto de marcos legislativos latinoamericanos, ya que compromete expresamente al Estado a que éste promueva el uso masivo de la firma digital. Asimismo establece requisitos, emisión y administración de los certificados digitales.

México, sin embargo, todavía está trabajando en la adaptación de su legislación interna para integrar los nuevos retos tecnológicos a las leyes ya dictadas. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público quiere validar la información en soporte electrónico a través de un nuevo marco que regule el comercio electrónico. La Cámara Nacional de la Industria Electrónica de Telecomunicaciones e Informática, por su parte, reconocerá en su código a las transacciones en soportes no tradicionales.

Como ya lo establecimos con anterioridad, en México se abre una vía directa al reconocimiento de los documentos electrónicos, a los cuales se les da validez jurídica. No obstante a lo anterior, en la legislación vigente no se incluyó lo referente a la firma electrónica, aunque ya desde hace tres años, el máximo órgano fiscal, el SAT, si otorga certificaciones de firma digital a los grandes contribuyentes del país para que paguen sus impuestos a través del Internet.

Asimismo, México enfrenta la unificación de las firmas digitales de los organismos estatales, que permitan una identificación inmediata y eviten los fraudes.

La ventaja que da a los países el aprobar la validez de la firma digital y los distintos documentos electrónicos, es que permite la reducción de costos de la administración al autorizar todo tipo de trámites gubernamentales a través de Internet. Asimismo, podría ser una realidad el que a través del Internet se realicen notificaciones judiciales, declaraciones juradas y el voto electrónico.

Ahora bien, en materia de impuestos, los países Latinoamericanos, al igual que muchas jurisdicciones al rededor del mundo, no han anunciado aún su opinión formal sobre los impuestos relacionados con transacciones y actividades de comercio electrónico. Por tal motivo, se ha generado mucha incertidumbre, entre otras cosas, sobre qué constituye un establecimiento permanente, cuál es la fuente y el carácter del ingreso obtenido via empresas web, la aplicabilidad de impuestos indirectos tales como el impuesto al valor agregado, y el efecto de Tratados Fiscales Internacionales, ya que el comercio electrónico no sólo ha cambiado la manera en que las transacciones son celebradas, sino también ha cambiado el lugar en donde las actividades comerciales o negocios son llevados a cabo, debido a que el

Internet, como ya lo establecimos, le da el poder a una empresa de vender, comprar y entregar bienes alrededor del mundo sin que necesariamente se tenga una presencia física para fines fiscales en cada jurisdicción.

Por lo antes expresado, consideramos que existe una gran brecha entre los avances que se producen día con día en la red y el soporte legal que los mismos puedan tener; sin embargo, pese a la incertidumbre y controversia que trae consigo dicha brecha, existe un enorme crecimiento del comercio electrónico.

Asimismo, la comercialización de productos organizada de una manera adecuada desde paraísos fiscales podría llevar a empresas a evitar ser fiscalizadas. Por lo tanto, es importante resaltar que es una realidad el hecho de que si los gobiernos no quieren que su país se vea afectado respecto a los montos de su recaudación, es necesario que realicen modificaciones de manera urgente a su normativa vigente en materia fiscal, entorno al comercio electrónico y que a su vez mantengan un equilibrio tal, a efecto de no afectar en forma alguna el desarrollo del comercio electrónico.



CAPÍTULO V

IMPUESTOS VIGENTES APLICABLES A LAS TRANSACCIONES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO Y PROBLEMAS QUE LAS MISMAS PRESENTAN



5.1 Comercio electrónico y tributación en México

Hemos establecido en el capítulo anterior, el hecho de que en los últimos años, los grandes progresos en la tecnología digital han generado cambios, que traen aparejado grandes beneficios. Por ejemplo, hoy en día las personas se comunican desde dos puntos muy distantes del planeta a través de los medios que ofrece Internet, como son los mensajes por correo electrónico, foros públicos, conferencias y videoconferencias, etcétera.

No sólo se han visto beneficiadas las personas, sino también las empresas han encontrado grandes oportunidades en los desarrollos de las comunicaciones porque pueden estar al alcance de otras empresas o potenciales clientes dispersos alrededor del mundo. Ya que si partimos de la premisa de que los costos de las comunicaciones se reducen, esto trae como beneficio el que estas tecnologías estén al alcance de las empresas, sin considerar el tamaño de las mismas.

Como resultado de lo anterior, se han desarrollado un gran número de transacciones novedosas, típicas de comercio electrónico y otras que han surgido como consecuencia de las anteriores. Al respecto, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ha diferenciado veintiséis categorías de transacciones, las cuales ya hemos establecido en el capítulo anterior.

La nueva forma de llevar a cabo el comercio, ha hecho más evidente en México la existencia de una gran brecha entre los avances tecnológicos que se producen en forma casi instantánea y cotidiana en la red y el soporte legal que los mismos puedan tener.

Como ya lo mencionamos anteriormente, en lo que concierne a la materia tributaria, ésta no se escapa del desfase existente en la legislación, el cual presenta para el gobierno mexicano una serie de desafíos, ya que no es tarea fácil crear un sistema legal-impositivo adecuado a los nuevos tipos de comercio, que cumpla con los fines recaudatorios, así como, que respete los principios de la tributación que rigen en relación con el comercio tradicional y los cuales deberán adecuarse para su aplicación a esta nueva vía de comercialización, asimismo, que sea aplicable a un mundo sin fronteras y a su vez capaz de aceptar los cambios que se producen con respecto a la tecnología y a Internet que día con día presentan cambios. Y como si lo anterior fuera poco, debemos de sumarle el hecho de que el sistema impositivo no debe coartar las posibilidades de expansión del comercio, ni debe de ir en contra del desarrollo de las empresas que se dedican al nuevo tipo de comercio.

Con el presente trabajo no pretendemos solucionar lo antes expuesto, ya que de acuerdo a lo que investigamos, el lograr una legislación fiscal con las características anteriores, lleva años de investigaciones y estudios como lo han venido realizando ya varios organismos internacionales y Estados. Sólo pretendemos destacar el hecho de que los criterios establecidos en la legislación fiscal vigente, a efecto de sujetar a un determinado contribuyente a las cargas impositivas, no son aplicables a algunas de las categorías de transacciones que se realizan por medio de esta nueva forma de comercio que se da a través del Internet, porque, muchos conceptos fiscales que se diseñaron para un mundo de comercio de productos tangibles ya no resultan adecuados para un mundo de comercio de información que se transmite en forma digital.

También, debemos destacar que debido a una de las características de Internet como lo es la falta de ubicación física, se torna más difícil la tarea por parte de las autoridades, para fiscalizar las actividades comerciales que se llevan a través de Internet, lo anterior, puede traer un problema grave, como lo son las pérdidas de ingresos fiscales que entrañan los impuestos no recaudados sobre las transacciones en Internet, es decir, que los principales problemas que atañen al comercio electrónico, desde una perspectiva fiscal, pueden llevar a uno sólo: la disminución en la recaudación, que a su vez traería consecuencias para el avance económico del Estado.

Ahora bien, como ya lo señalamos en los dos capítulos anteriores, en México se han realizado esfuerzos impulsados por el conglomerado de organizaciones públicas y privadas, para modificar la legislación mexicana que de el respaldo de las transacciones del comercio electrónico. De dichos esfuerzos derivó una iniciativa presentada el 15 de diciembre de 1999 en la que se propusieron modificaciones al Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, el Código Federal de Procedimientos Civiles, el Código de Comercio y la Ley Federal de Protección al Consumidor.

Por lo que el 29 de abril del 2000, fueron aprobadas por la Cámara de Diputados y la Cámara de Senadores, diversas modificaciones –publicadas en el Diario Oficial de la Federación en su edición del 29 de mayo de 2000– a los ordenamientos jurídicos antes mencionados, que constituyen el punto de partida para el desarrollo de regulaciones específicas en la materia, las cuales reglamentan las transacciones comerciales hechas a través de medios electrónicos.

Así, tenemos que entre las modificaciones legales, se encuentra el reconocimiento del uso de medios electrónicos para la realización de actos de comercio, con todas las características que les son propias como: expresión de la voluntad de las partes, ejecución y regulación de actos mercantiles, asimismo, la validez de los datos transmitidos y de los medios utilizados para tal efecto.

Dichas reformas son el inicio de la regulación y forman parte de los avances que en materia jurídica benefician y sustentan, en el escenario tecnológico, el desarrollo de comercio electrónico en México. Sin embargo, debemos destacar que dichos avances no son suficientes, ya que en relación a la materia tributaria, aún no se ha realizado la tarea de analizar el impacto en la recaudación fiscal.

Dentro de dicho análisis es necesario que se estudie como consecuencia del avance de las transacciones del comercio electrónico, el fenómeno de la elusión y la evasión tributaria como factor de distorsión del comercio electrónico, así como la situación impositiva y aduanera de los bienes intangibles y los servicios, todo esto en el marco de la legislación vigente y de los compromisos internacionales asumidos.

Por ultimo, debemos de señalar que es importante el hecho de que las autoridades tomen todas las medidas necesarias para que el comercio electrónico no mine la capacidad del Gobierno para recaudar los ingresos públicos vía tributación.

5.2 Breve análisis de algunos de los impuestos vigentes en México, aplicables a las transacciones del comercio electrónico

En este apartado analizaremos, algunos de los impuestos vigentes aplicables a las transacciones típicas de comercio electrónico.

En México, los gravámenes que integran el sistema tributario mexicano, entre ellos el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado, son aplicables a las operaciones de comercio electrónico. No obstante ello, es conveniente que se evalué su impacto para determinar si y en qué medida la legislación en vigor debería ser adaptada.

Nos enfocaremos principalmente al impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado, por ser ambos de mayor incidencia en cuanto al comercio en la actualidad, así como por considerarse impuestos de mayor importancia.

Dicha importancia, la podemos ratificar en La Ley de Ingresos de la Federación en su artículo 1° fracción I, que establece los ingresos tributarios que percibiría la Federación para el ejercicio 2002 por conceptos y cantidades estimadas y que por supuesto sobrepasa el impuesto sobre la renta, y le sigue el impuesto al valor agregado: Ya que de un total de 806,200.00 millones de pesos que se estima percibir por impuestos, del ISR se estima la cantidad de 356,869.20, y del IVA se estima la cantidad de 223,738.10.

5.2.1 Análisis de la aplicación del impuesto sobre la renta a las transacciones del comercio electrónico

Ahora bien, en cuanto a la materia fiscal se trata, todavía hay que definir el tratamiento fiscal que en materia del impuesto sobre la renta resulta aplicable a las transacciones de comercio electrónico, para ello, debemos vincular la realización de las mismas a la existencia de un establecimiento permanente —cuya definición es necesario revalorar en nuestra legislación vigente como lo analizaremos más adelante— ya que debido a los avances tecnológicos cada una de las etapas que permiten la realización de las transacciones en el comercio electrónico podrían ubicarse en distintas jurisdicciones: el proveedor de los bienes y servicios puede encontrarse en un país, mientras que el cliente y el propio servidor se ubiquen en otros.

Tomando como introducción lo antes referido, debemos de señalar la finalidad que debe tener el impuesto sobre la renta, la cual es el de gravar los ingresos provenientes del trabajo, del capital o de la combinación de ambos, siempre que éstos modifiquen el patrimonio del contribuyente. Es decir, en México, el impuesto sobre la renta establece como su objeto de gravamen el ingreso, sin embargo, al referirse a este concepto más bien pretende gravar la modificación positiva del haber patrimonial de las personas sujetas al gravamen.

De esta manera, los ingresos provenientes del trabajo, como sueldos u honorarios, los provenientes del capital tales como arrendamientos o intereses y los que se obtengan mediante la combinación del trabajo y el capital, como resultan ser las actividades empresariales, deben ser siempre objeto del impuesto sobre la renta y éste teóricamente se debe calcular sobre

la suma de los ingresos que modifican el patrimonio de la persona física o moral, independientemente de la fuente que les dio origen.

Como ya lo mencionamos, este impuesto federal es en la actualidad el que reviste mayor importancia dentro del marco tributario del país. Por su impacto económico es determinante tanto para el Gobierno Federal como para los contribuyentes.

Conforme al artículo 1° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, están obligados al pago del impuesto las personas físicas y morales que se encuentren en los siguientes casos:

- **Residentes en México.** Los que sean residentes en el país, respecto de todos sus ingresos, independientemente de la ubicación de su fuente de riqueza.
- **Residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México.** Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento. Es decir, que únicamente los ingresos obtenidos del establecimiento en México, serán gravables para el ISR.
- **Residentes en el Extranjero.** Los residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riquezas ubicados en México, aún cuando no tengan un establecimiento permanente, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste. Esto significa que serán gravados por el ISR los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en México, aunque no tengan establecimiento permanente en él.

De acuerdo al artículo antes mencionado, podemos decir que, en orden a establecer la afectación tributaria sobre las rentas de individuos y empresas, se grava a los residentes en función a sus rentas globales –fracción I – mientras que, a los no residentes se les incide por sus rentas de establecimientos permanentes –fracción II –, y fuente local –fracción III –, es decir; en el primer caso se aplica el criterio de residencia mientras que, en el segundo y tercer caso se aplica el criterio del establecimiento permanente y fuente de riqueza, respectivamente.

Una vez establecido lo anterior, debemos de analizar las fracciones antes referidas, destacando si pueden ser gravados con este impuesto las transacciones realizadas a través del comercio electrónico.

De acuerdo a la Fracción I, del artículo 1º del LISR, la enajenación o prestación de servicios llevada a cabo por un residente en el país deben ser considerados como un ingreso acumulable y por ende, son operaciones sujetas al cálculo del impuesto. Por lo que si dicha enajenación o prestación de servicios se lleva a cabo por medio de Internet, éstas también se sujetaran al cálculo de dicho impuesto.

La enajenación o prestación de servicios llevada a cabo por un residente en el extranjero con establecimiento permanente –fracción II – ésta fracción precisa que el gravamen recae exclusivamente en los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente, que serán aquellos que se obtengan del desarrollo de su actividad, ya sea empresarial o por la prestación de un servicio personal independiente, o los obtenidos por las oficina central o cualquiera de sus establecimientos, asimismo, le serán atribuibles los ingresos que se ganen de la enajenación de mercancías o bienes inmuebles, en territorio nacional, efectuados por la oficina central, por otros

establecimientos de ésta o por el residente en el extranjero y deben ser considerados como un ingreso acumulable, y por ende, son operaciones sujetas al cálculo del impuesto. Y por un residente en el extranjero que obtengan ingresos de fuentes de riqueza situadas en México, aun cuando no tengan un establecimiento permanente, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no le sean atribuibles –fracción III –, por lo que también se considera sujeto del pago del ISR.

Como podemos observar, las Fracciones II y III del artículo 1º de LISR, obligan a tributar a las entidades o personas residentes en el extranjero, respecto de las operaciones y por lo tanto, de los ingresos, obtenidos dentro de la jurisdicción mexicana, cuando tales sujetos desarrollen actividades comerciales en forma efectiva dentro de dicha jurisdicción.

Entre varios de los problemas que trae consigo el comercio electrónico, se encuentra el de definir los criterios que permitan determinar en qué casos se considera que se desarrollan actividades comerciales dentro de una determinada jurisdicción y en ese sentido cuando considerar que el desarrollo de actividades comerciales a través de Internet implica la presencia de un establecimiento permanente en una determinada jurisdicción, ya que como veremos más adelante, los criterios vigentes utilizados dejan de ser eficientes para ser aplicados a la nueva forma de llevar a cabo las transacciones comerciales electrónicas.

5.2.2 Análisis de la aplicación del impuesto al valor agregado a las transacciones del comercio electrónico

Por lo que se refiere al impuesto al valor agregado, éste es un impuesto de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y que grava una serie de operaciones mencionadas en el artículo 1° de La ley del Impuesto al Valor Agregado. La realización de actos como enajenación de bienes y prestación de servicios a través de redes electrónicas de información podrían complicar el análisis de los supuestos por los cuales se causa el impuesto al valor agregado. Dentro de este esquema de automatización, cabe la posibilidad de que el proveedor de los bienes y servicios, el lugar de entrega de los mismos y la ubicación del cliente, se encuentren en distintas jurisdicciones.

El artículo 1° del LIVA señala los sujetos obligados al pago de este impuesto, de la siguiente forma:

"Están obligados al pago del Impuesto al Valor Agregado establecido en esta ley, las personas físicas y 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".*

Por lo antes expresado en el artículo mencionado, todas aquellas personas que realicen operaciones de compra venta o prestación de servicios, por medios electrónicos, son sujetos de este impuesto.

Por ejemplo, cuando se lleva a cabo una operación de compraventa dentro del territorio nacional de un bien tangible, no hay mayor problema ya que

podemos identificar que el proveedor de dicho bien será el que traslade el IVA al consumidor, y en el caso de una prestación de servicio independiente pactada a través del comercio electrónico entre residentes mexicanos, es claro que se le daría el mismo tratamiento que el caso anterior.

Asimismo, cuando la transacción de compraventa de un bien tangible se lleva a cabo con un residente en el extranjero, la enajenación del bien se considera como exportación en cuyo caso se calculará el impuesto aplicando la tasa 0% al valor de la enajenación del bien, como se establece en el artículo 29 de la legislación antes mencionada, lo mismo se aplicaría cuando un residente en México presta sus servicios a un residente en el extranjero.

Ahora bien, citaremos el caso de cuando un residente mexicano realiza una transacción en donde un bien tangible es comprado por éste a un residente en el extranjero, estaremos frente a una compra de importación, en donde al igual que en los casos antes mencionados no hay problema para aplicar la ley, ya que el IVA será pagado al momento en que se dé físicamente la importación.

Como podemos observar, hasta ahora por los casos que hemos presentado podríamos decir que el comercio electrónico de productos tangibles o indirectos, no presentan ningún problema. Es decir, los sistemas que manejan el impuesto al valor agregado, son claros cuando se trata de bienes tangibles.

No obstante lo anterior, podrían darse situaciones que compliquen la aplicación del impuesto, y es precisamente cuando se llevan a cabo el comercio electrónico de producto intangibles o directos, porque, como ya lo hemos venido mencionando, muchos conceptos fiscales que se diseñaron

para un mundo de comercio de productos tangibles ya no resultan adecuados para un mundo de comercio de información que se transmite en forma digital.

El artículo 24, fracción II y III del LIVA, establece, que se considera importación de bienes: "(...) II. La adquisición por personas residentes en el país de bienes y intangibles enajenados por personas no residentes en él. III. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país." Y el artículo 26, fracción III, de la misma ley, establece que se efectúa la importación de bienes intangibles: "Tratándose de bienes intangibles adquiridos de personas residentes en el extranjero o de toda clase de bienes sobre los cuales dichas personas concedan el uso o goce", cuando se pague la contraprestación correspondiente. Así, también la fracción V, del mismo artículo establece que se considera importación de servicios: "(...) V El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14, cuando se presten por no residentes en el país (...)". Y el artículo 14, fracción V, de la misma ley, establece que se considera prestación de servicios independientes: "(...) V. La asistencia técnica y la transferencia de tecnología". Mismas que se pueden realizar de forma digital a través de Internet.

Sin embargo, aunque la importación de intangibles, como es el caso de los bienes y servicios digitales, que se comercializan a través de Internet, se contemplan en la LIVA, al momento de su aplicación, las autoridades carecen de control sobre este tipo de bienes.

Asimismo, no sólo se está dejando de recaudar el IVA del comercio electrónico de bienes y servicios digitales o directos, sino que muchos productos que son tangibles y por lo tanto fáciles de control y gravamen, tienden a convertirse en servicios digitales. Por ejemplo, programas de

juegos, música, etcétera, en lugar de enviarse en un disco magnético o compacto que forzosamente tendría que pasar por la aduana, se convierten en un producto digital que no paga impuestos de importación.

Como ya lo mencionamos en el punto 4.4.3.2 del presente trabajo, existe otro documento de la OCDE que intenta definir ciertos aspectos de imposición, denominado <<Impuesto al Consumo en el Comercio Electrónico>>, que tiene como objetivo principal el permitir que la autoridad grave el consumo de bienes intangibles dentro de su jurisdicción y prever que las medidas que tome cada país para implementar este objetivo provean certidumbre y sean de fácil aplicación para los contribuyente.

Se destaca en dicho documento, la necesidad de la cooperación internacional para definir el lugar del consumo de servicios y productos intangibles con la finalidad de determinar en que país debe pagarse el impuesto.

Entre los países con sistema de impuesto al valor agregado, generalmente se considera que en transacciones internacionales el impuesto debe pagarse a la autoridad fiscal en donde se realiza el consumo. Para asegurar que este objetivo se alcance es necesario hacer una definición de consumo que ayude a los contribuyentes a determinar la jurisdicción fiscal del cliente que pide servicios por medios electrónicos.

Podemos entender el término <<lugar de consumo>>, como el lugar donde los productos son susceptibles de uso o goce o en algunos casos donde el cliente reside. Para el comercio electrónico, dicho término puede no ser práctico, porque aún no se ha determinado cual es el lugar de residencia, ya

que podría ser la dirección declarada del cliente, su dirección de facturación, el lugar en donde se encuentre el cliente al momento de ordenar su servicio.

Es importante identificar el lugar de consumo, porque al identificarse se puede definir la base de jurisdicción, con la cual un gobierno tendría la capacidad de cobrar el impuesto al valor agregado a los contribuyentes, tanto del país como extranjeros.

La OCDE, establece en el documento antes referido que existe por lo menos cuatro bases de jurisdicción posible o circunstancias generales en donde un negocio puede hacer ventas dentro de una jurisdicción en particular:

- De un establecimiento permanente o base fija dentro de la jurisdicción;
- En el transcurso en que se llevan a cabo negocios en esa jurisdicción;
- Como resultado de promoción activa de ventas en la jurisdicción;
- Como resultado de recibir una orden de una persona residente en esa jurisdicción

Como podemos darnos cuenta, en el primer caso el negocio tiene un nexo en esa jurisdicción, ya que se da la presencia física y una actividad llevada a cabo en la jurisdicción en donde el consumo tiene lugar.

En cuanto a los otros tres casos, el negocio no tiene un establecimiento permanente en la jurisdicción, pero esta ligado en actividades de negocios en varios grados. El imponer obligaciones a negocios no residentes con presencia limitada en el país para recolectar los impuestos puede acarrear

varios problemas, para evitarlos se han sugerido cinco formas o sistemas de recolección.

- **Registro de proveedores de no residentes.** Consiste en obligar a los vendedores no residentes de suministros digitales, tanto a registrarse en la jurisdicción en donde realiza sus ventas, como a trasladar, recolectar y remitir el IVA al país en donde el consumo tuvo lugar. Por ejemplo un vendedor alemán de música digital que vende música a clientes mexicanos, tendría que registrarse en México, cargar y recolectar el IVA de México, y remitirlo a la autoridad recaudadora mexicana.
- **Impuesto de origen y transferencia.** En este sistema, el negocio recolecta el impuesto al consumo de sus ventas a clientes residentes en el extranjero, y enterara ese impuesto a su autoridad recaudadora local. A su vez la autoridad recaudadora local mandará ese impuesto recaudado a la autoridad recaudadora del país en donde tuvo lugar el consumo.
- **Recolección por intermediarios.** En este sistema, se requeriría a terceras partes para recolectar el impuesto al consumo en transacciones entre consumidores y proveedores de suministros digitales. Un intermediario confiable deberá monitorear las transacciones entre compradores y vendedores y cargar el impuesto al consumo a los compradores y remitir esos impuestos a las autoridades de los países donde el consumo tuvo lugar.
- **Auto-evaluación.** Este es un sistema, en el cual los receptores del servicio deberán determinar el impuesto de importación de los suministros digitales, y remitir este monto a la autoridad del impuesto del país. Este sistema puede ser viable cuando quien recibe los

suministros sea una empresa, por el contrario, no es práctico cuando el receptor sea una persona física.

- **Opciones tecnológicas.** Bajo este sistema, se involucra el uso de un software a prueba de intrusiones, que calcule el impuesto a cargo en una transacción y que remita el impuesto a la jurisdicción del consumo a través de un intermediario financiero.

Cabe observar que la mayoría de los sistemas que contemplan el IVA están considerando sus derechos, respecto a la facultad de fiscalización, como un problema práctico y que la mayoría de los conflictos se encuentran en la administración, recaudación y caracterización de este impuesto. Gravar los productos digitales, es quizá el mayor reto que tienen las autoridades en lo que respecta a la compraventa electrónica, a fin de evitar la evasión del IVA respecto de las transacciones digitales, así como, para que los contribuyentes cuenten con un sistema que les permita tener certeza respecto a sus obligaciones derivadas del IVA en operaciones en el comercio electrónico.

5.3 Problemas y cuestiones más relevantes que el comercio electrónico supone en materia fiscal

En el apartado anterior, analizamos algunos de los impuestos vigentes aplicables a las transacciones típicas de comercio electrónico. Ahora realizaremos una descripción de algunos de los problemas que pueden presentarse, en los casos en que por las características de este tipo de comercio, no existen situaciones contempladas en las leyes que nos rigen.

Así como las cuestiones más relevantes, como es el concepto de establecimiento permanente.

Es importante señalar que los principales problemas que atañen al comercio electrónico, desde una perspectiva fiscal, pueden llevar a uno solo: La pérdida de ingresos fiscales que entrañan los impuestos no recaudados sobre las transacciones en Internet.

Las comunicaciones oficiales y los simposios de las mayores entidades transnacionales demuestran que un análisis del fenómeno es el primer paso que nos lleva al conocimiento pleno de la materia que hay que reglamentar. Entretanto, el comercio electrónico no puede esperar la aprobación de las disposiciones; ya que se desarrolla sin reglas a una gran velocidad y quizás, una vez aprobadas, las primeras disposiciones resultarán inadecuadas a la cambiante realidad económica. Los argumentos más mencionados en el ámbito de la tributación internacional, era el peligro de la doble imposición, hoy sin embargo, la preocupación es que se aplique al menos un impuesto.

El esfuerzo de armonizar los mayores principios impositivos y la conclusión de convenios entre Estados –países– encuentran unas dificultades determinadas por la contraposición entre administraciones ya desarrolladas y sistemas tributarios diferentes. Sin embargo, todos opinan, que es necesario encontrar soluciones que no dificulten sino promuevan el comercio en la red y que los gobiernos se apoderen de las herramientas para transformar el caótico mundo de Internet en una ventaja.

Con el objetivo de conseguir neutralidad, equidad y seguridad jurídica es conveniente que México se vincule a las iniciativas de Organismos

Internacionales para la regulación, en el ámbito internacional, de la fiscalidad del comercio electrónico.

Podemos apreciar, que el comercio electrónico se encuentra, actualmente, en una fase inicial de expansión y constante evolución. Desde el punto de vista tributario, empiezan a aparecer los primeros problemas, pero las soluciones normativas a los mismos aún están siendo analizadas a nivel internacional en reuniones y conferencias ministeriales, ya que las nuevas actividades que se realizan por medio del comercio electrónico requieren un nuevo enfoque impositivo y una concordancia de normativas internacionales.

En general, el comercio electrónico se encuentra en un periodo de formulación de principios o directrices que han de guiar las futuras reformas. Y es por ello, que debido a sus características no podemos condensar de manera exhaustiva, los problemas que manan como consecuencia de la falta de disposiciones fiscales aplicables a la nueva forma de llevar a cabo el comercio, por ello sólo nos limitaremos a ofrecer una descripción parcial de los problemas que este fenómeno trae consigo en materia fiscal.

5.3.1 Problemas generales que las transacciones del comercio electrónico suponen para la fiscalización

El desarrollo del comercio electrónico genera conflictos para la fiscalización y para la gestión de las administraciones tributarias. Algunos de estos conflictos son los siguientes:

- **La identificación del sujeto en la transacción:** Pueden existir dificultades para localizar al sujeto, persona física o moral que obtiene la renta derivada del comercio electrónico, especialmente, porque el sistema de nombres de dominio de Internet no coincide con la identificación fiscal.
- **El control de la renta o transacción:** La desaparición de los intermediarios tradicionales en las transacciones comerciales (que suelen actuar como retenedores o personas que proporcionan información relevante con fines fiscales) constituye uno de los problemas más graves de control tributario que plantea el comercio electrónico.
- **La determinación de la jurisdicción fiscal competente:** Los conflictos entre jurisdicciones fiscales se multiplican pues la residencia del sujeto que obtiene las rentas derivadas del comercio electrónico, no sólo es difícil de determinar, sino que puede alterarse con rapidez, agravándose el típico problema de doble imposición o de la ausencia de imposición que pretenden resolver los Modelos de Convenio para evitar la Doble Imposición Sobre la Renta y el Patrimonio existentes.
- **La calificación de las rentas:** La entrega de determinados bienes que con anterioridad disponían de una realidad física indudable, por ejemplo, discos o libros y que, ahora, se transmiten directamente de pantalla a pantalla, puede conducir a serios problemas de calificación de rentas y, por lo tanto, a dificultar su gravamen.

Asimismo, para la fiscalidad internacional, casi todos los problemas que se derivan del comercio electrónico se originan en operaciones extra frontera

donde el concepto de fuente en la legislación local esta basado, generalmente, en la localización física.

Así, tenemos por ejemplo, que para la fiscalidad internacional sobre la renta, se ponen en duda conceptos clásicos como el de establecimiento permanente, ya que las ideas de permanencia o fijeza, las cuales constituyen la base para configurar la existencia de un operador económico con propósitos de permanencia en un país, entra en crisis.

También el concepto de <<sede de dirección efectiva>> sufre alteraciones, dado que los elementos utilizados en Internet, como es el caso del servidor y la página web, permiten que dicha sede pueda situarse simultáneamente en distintas jurisdicciones, provocando así que sea manipulable la localización efectiva del hecho imponible, teniendo así la posibilidad de dirigirlos a países de baja tributación en oposición al país fuente del negocio. Y aunado a lo anterior surge la dificultad de definir, si un servidor o una pagina web constituyan por si un establecimiento permanente.

A continuación expondremos brevemente, algunos de los problemas antes mencionados y cuestiones más relevantes en relación a la tributación de las operaciones relacionadas con el comercio electrónico.

5.3.2 Breve análisis de algunos problemas que traen consigo las transacciones del comercio electrónico a la imposición directa

Iniciaremos con un conflicto que ocasiona uno de los sujetos que intervienen en la operación electrónica, en el supuesto de transmisión de bienes y

servicios a través de redes telemáticas, como lo es la figura del vendedor o prestador de servicios, dicho conflicto es su localización, esto desde la perspectiva tributaria, a efectos de la aplicación de las normas fiscales de uno u otro país. En este caso, se hace preciso considerar las posibilidades ofrecidas por los distintos elementos que pueden ser utilizados para determinar la residencia del proveedor o suministrador, encontrando que adolecen de serias limitaciones los criterios disponibles.

Por ejemplo, el artículo 9, fracción II, del Código Fiscal Federal que a la letra establece:

"Se considerara residentes en el territorio nacional: (...)

- II. Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva".*

Cabe señalar que las actuales tecnologías telemáticas permiten que una <<sede de dirección efectiva>> se sitúe simultáneamente en distintos lugares del planeta, si a efectos de esta sede se tiene en cuenta el lugar de reunión del Consejo de Administración y ésta tiene lugar por medio de una videoconferencia. En contra de este argumento, se ha tratado de minimizar esa idea de <<revolución>> con el argumento de que lo que hoy se resuelve mediante el sistema de videoconferencia se resolvía hace poco por otros mecanismos de telecomunicación como el teléfono.

Asimismo, los elementos del Internet como son el servidor y la página web ofrecen a todas las empresas la capacidad de efectuar sus operaciones y realizar sus actividades virtualmente en un país, sin necesidad de tener una

presencia física en el mismo, y recurrir de forma real a los regímenes fiscales privilegiados.

Como ya lo señalamos anteriormente, a través del comercio electrónico se lleva a cabo el intercambio de bienes tangibles e intangibles o digitalizados, así como de servicios que no requieren para su realización la presencia física de las partes que intervienen en las actividades comerciales, sino que se realizan mediante el servidor como medio de transmisión electrónica de información, ya que el servidor es un medio el cual permite la comunicación del sitio web con otros sitios de Internet.

Ahora bien, lo anterior puede volverse aún más complejo, si tomamos en cuenta que debido a la modernidad en la tecnología, para el funcionamiento de un servidor no se requiere de su operación por parte de personas físicas, sino que pudiera ser por un ente ubicado en una jurisdicción diversa de aquella en la cual se ubica el propio servidor. Sin embargo, también cabe la posibilidad de que a través de un servidor se realicen únicamente actividades de naturaleza previa o auxiliar del residente en el extranjero, como es el caso de la propaganda y exhibición de bienes o mercancías, mismas que conforme a lo previsto en el artículo 3 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta podrán ser desarrolladas a través de un establecimiento no permanente, ya que dicho precepto establece aquellos casos en que no se constituye establecimiento permanente, enumerando una serie de supuestos, entre los que se encuentran la utilización o mantenimiento de instalaciones con el fin de almacenar o exhibir bienes, conservar la existencia de bienes o mercancías, desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliares entre otros; por lo tanto, si el extranjero realiza cualquiera de estas actividades en territorio nacional, no se entenderá que tiene un establecimiento permanente

en el país, ya que de estas actividades no se obtienen ningún tipo de ingresos, al no tener un fin lucrativo.

Restaría determinar la distribución de las ganancias que se generen de las transacciones comerciales—por ejemplo la categoría de transacción de subastas en línea— entre el proveedor de los productos y servicios, y en su caso, la compañía propietaria del servidor, definiendo si independientemente de que el servidor realice actividades propias de un establecimiento no permanente, dichos ingresos son o no atribuibles a una fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, como lo marca la fracción III del artículo 1° del ordenamiento antes mencionado.

Con base en lo anterior, el problema es definir cuándo una empresa está recibiendo ingresos provenientes de fuentes de riqueza mexicana, así como, el que si el servidor de su página web puede ser considerado como un agente independiente capaz de generar un impuesto en el país que aquel resida.

Por otra parte, para localizar los sujetos que intervienen en una contratación electrónica tampoco resulta fiable guiarnos por el criterio del lugar indicado en la página web como residencia de la entidad proveedora, ya que la misma puede ser fácilmente manipulable por aquellas entidades que lo sitúen en el país en el que el convenio de doble imposición que resulte aplicable, limite en mayor medida la potestad tributaria del Estado fuente.

También, el comercio electrónico, genera un gran problema relativo a las dificultades en su control administrativo, ya que las Administraciones Tributarias puede enfrentar complicaciones, para conocer quién está detrás de una página Web y dónde se encuentra físicamente localizado, debido a

que los <<nombres de dominio>> que poseen los proveedores en Internet, no necesariamente corresponden con una ubicación física conocida. Además, en la actualidad resulta fácil para un proveedor conseguir un <<nombre de dominio>> en el país que más le interese por motivos fiscales; por tal razón, las Administraciones Tributarias no pueden confiar únicamente en este criterio para localizar al proveedor.

Asimismo, en la medida en que Internet representa un beneficio para las personas físicas, así como para las pequeñas y medianas empresas como medio de fácil acceso para llevar a cabo este tipo de operaciones, alcanzando un ámbito que hasta hace poco tiempo estaba reservado a las grandes multinacionales, se agrava el problema de falta de control por parte de las Administraciones Tributarias, ya que anteriormente se restringía en gran medida el número de los sujetos que debían ser controlados por las mismas.

No sólo existen conflictos para localizar la residencia del vendedor o proveedor que utiliza la red para transmitir bienes o servicios. En cualquier caso, también debemos destacar los que se producen para localizar al adquirente de tales bienes o servicios, ya que debemos de considerar las posibilidades de anonimato de los usuarios de la red, que facilitan que ésta pueda emplearse como medio para desarrollar actividades extraterritoriales que generen rentas difícilmente imponibles debido a la dificultad en imputarlas a los usuarios de la red, cuando sean sujetos tributarios de las mismas.

Ahora bien, debemos de distinguir que cuando se lleva a cabo la transacción comercial electrónica de bienes tangibles y los sujetos que intervienen en dicha operación residen en un mismo país, no se plantean, desde un punto

de vista de la legislación fiscal, problemas especialmente graves —o al menos no surgidos de ésta nueva forma de realizar la actividad comercial—, puesto que como ya lo establecimos con anterioridad, es de aplicación la normativa general tanto en la imposición directa como en la indirecta.

Con base en lo expuesto, debemos de concluir que los conflictos relevantes surgen cuando se lleva a cabo la transacción comercial electrónica de bienes y servicios digitales —intangibles— ya que no son fácil de detectar por parte de la autoridad fiscal, la cual se enfrenta a la dificultad de controlar los ingresos que se generen a través de las transacciones en el ámbito electrónico.

Asimismo, cuando las residencias fiscales de los sujetos que intervienen en las transacciones comerciales electrónicas, son distintas, es decir, corresponden a países diferentes, es entonces cuando surgen problemas de localización de los sujetos, alcanzando especial relevancia el problema de la determinación de la residencia de los sujetos que intervienen en la operación electrónica.

A continuación analizaremos, de una forma más específica y con mayor detenimiento, algunos de los conflictos anteriores:

5.3.2.1 El problema que radica en la identificación de los sujetos que intervienen en las transacciones del comercio electrónico

Con estas condiciones podemos encontrar los siguientes tres grupos que generan conflictos:

- a) **Las personas físicas que prestan sus servicios a través de Internet.** En cuanto a las personas físicas que prestan sus servicios a través de Internet, las autoridades recaudatorias tienen gran dificultad para obtener información de los ingresos que generan. Esto en realidad no es un problema nuevo, ya que en nuestro país se han establecido retenciones de impuesto, respecto a los ingresos de personas físicas como forma de evitar evasión y tener cierto control de estas actividades. Sin embargo, el Internet como nuevo medio para que las personas físicas presten sus servicios viene a agravar dicho problema.

El problema que se genera con el comercio electrónico es que los sistemas impositivos se basan en el conocimiento de los lugares en que se realiza una actividad económica determinada, pero como ya lo hemos establecido con anterioridad, el Internet permite que se realicen operaciones en diferentes países sin necesidad de desplazarse de su domicilio.

Por ello, para la autoridad es difícil identificar a las personas en el ámbito electrónico. Por ejemplo, una persona residente en el país podría trabajar por Internet en diferentes países, sin abandonar su casa. Y ante ello las medidas de las autoridades tributarias se vuelven ineficientes, porque no cuentan con los mecanismos que les permita tener conocimiento de las personas que ejercen actividades gravadas.

- b) **Las personas morales que practican comercio tradicional y electrónico al mismo tiempo.** Las empresas que tienen una parte

virtual en su proceso comercial pueden generar el siguiente problema:

- La posibilidad de que hagan una planeación fiscal tal, que traten de concentrar sus ganancias en su parte virtual, en donde se les facilita la evasión o elusión de impuestos.

Un ejemplo del problema anterior, puede ser el hecho de que empresas multinacionales transfieran sus actividades electrónicas a un paraíso fiscal o jurisdicción de baja imposición que aunque físicamente están alejados de sus clientes potenciales, virtualmente pueden ser de fácil acceso.

c) Las personas que son meramente virtuales. Las empresas que sólo comercializan productos digitales, en su proceso comercial pueden generar el siguiente problema:

- La dificultad por parte de la autoridad fiscal de controlar los ingresos de dichas empresas.

5.3.2.2 La problemática del establecimiento permanente

Como ya lo mencionamos, para la autoridad es difícil identificar a las personas o incluso las transacciones en el ámbito electrónico porque no cuentan con los mecanismos para tener conocimiento de la realización de la actividad, ni de la localización de personas que ejercen actividades gravadas.

Aspectos tales, como que a través de la red las empresas tengan la posibilidad de poder estar implantadas en diversos países sin moverse de sus residencias, o de que, para operar fuera de sus lugares de residencia no precisen de sedes de dirección, sucursales u oficinas, sino simplemente de un sitio web, así como, la dificultad de determinar el lugar de localización de los servidores, páginas web, etcétera, ponen de relieve la evidente necesidad que existe de replantear el concepto de establecimiento permanente.

Como podemos observar, una característica típica del comercio electrónico, es la ausencia de presencia física, la cual trae consigo para la materia tributaria una cuestión polémica, relativa a la aplicación en este ámbito del concepto de establecimiento permanente, ya que es importante calificar un establecimiento permanente con la finalidad de otorgar la potestad tributaria al país que le corresponda someter a imposición las rentas obtenidas en el desarrollo de una operación, cuando ésta se desarrolla en distintos países.

Es importante fijar lo que, para efectos de aplicar nuestra legislación impositiva, se entiende por establecimiento permanente, asimismo, ya que las operaciones electrónicas que traen mayor problemas son aquellas que se efectúan de forma extraterritorial y, como en estos casos hablamos de operaciones internacionales, es necesario que acudamos a lo que establecen los organismos internacionales al respecto.

Por lo tanto, a continuación analizaremos a partir de los principios y criterios disponibles a nivel tanto de la normativa fiscal mexicana como internacional, aquellos supuestos y operaciones que implican la existencia de un establecimiento permanente en el ámbito de las actividades del comercio electrónico.

5.3.2.2.1 El establecimiento permanente en la normativa vigente mexicana

El término <<establecimiento permanente>> es una de las cuestiones más relevantes en relación a la tributación. Dicho término adquiere relevancia a efectos de sujetar a una persona física o moral a las cargas impositivas de una determinada jurisdicción, es decir, determina el país que tiene la soberanía para someter a imposición las rentas obtenidas en el desarrollo de una operación, cuando ésta se desarrolla en distintos estados.

Para determinar aquellos supuestos y operaciones que implican la existencia de un establecimiento permanente en el ámbito de las actividades del comercio electrónico, consideramos de suma importancia establecer la definición del término <<establecimiento permanente>> que se establece en nuestra legislación, dado que es un concepto trascendental, que como ya lo mencionamos, ayuda tanto para decidir si la empresa tiene suficiente presencia en el país como para justificar que pague impuesto en éste, así como para definir los derechos de recaudación de impuestos en los acuerdos tributarios.

El 1º de enero del 2002 se publicó en el Diario Oficial de la Federación una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR).

Con motivo de las reformas y siendo congruente con las modificaciones efectuadas conforme al informe aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), se suprime el concepto de base fija, contemplado en la ley ahora abrogada, para incorporar las actividades derivadas de la prestación de servicios independientes, dentro de la institución de establecimiento permanente.

Así tenemos, que La Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 2 define al establecimiento permanente, como: "(...) cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes".

Del mismo modo, el precepto anterior establece que: "Se entenderá como establecimiento permanente entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de explotación, extracción o explotación de recursos naturales".

Cabe señalar que los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte, fijan que el establecimiento permanente, será cualquier lugar fijo de negocios; por lo tanto, como requisito para aplicar los tratados se requiere que el lugar sea fijo, sin que esto sea necesario en términos de LISR.

En este orden de ideas, podemos considerar, como establecimiento permanente las agencias, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalación, minas, canteras o cualquier lugar de extracción o explotación de recursos naturales, e incluso fideicomisos, a través de los cuales se realicen <<actividades empresariales>>, –esto es, como lo establece el Código Fiscal Federal, en su artículo 16 de aplicación supletoria, actividades comerciales; industriales; agrícolas; ganaderas; pesquera y silvícola–, o sean prestados servicios personales independientes.

Por otra parte, aunque dicho precepto establezca de manera enunciativa, más no limitativa lo que podemos considerar como establecimiento permanente, cabe observar que no contempla los supuestos que deriven del comercio electrónico, así que su tratamiento deberá ser como cualquier otro acto de comercio, lo cual por su propia naturaleza es difícil, si consideramos

que una característica desde el punto de vista técnico de Internet es que carece de presencia física.

Continuando con el análisis de la definición del término <<establecimiento permanente>>, aun cuando el residente en el extranjero no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, se considera que tiene un establecimiento permanente para efectos de la LISR, cuando actué en el país a través de "(...) una persona física o moral, distinta, de un agente independiente" (párrafo cuarto del artículo 2 de LISR), si éste ejerce poderes a nombre y cuenta del extranjero.

Por otro lado, se considera que también cuenta con un establecimiento permanente un extranjero en el caso de que éste actué en territorio nacional a través de un agente independiente que puede ser una persona física o moral, que no actué en el marco de sus actividades normales —párrafo sexto del artículo 2 de LISR—, es decir, si cae en alguno de los siguientes supuestos:

- Que tenga bienes o mercancías para entrega, por cuenta del residente en el extranjero.
- Que adopte riesgos por cuenta del residente en el extranjero.
- Que actué por instrucciones dadas o bajo el control del residente en el extranjero.
- Que realice actividades económicas que correspondan al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.
- Que perciba remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.

- Que haga operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios distintos que los que usaría con partes no relacionadas en operaciones comparables.

El caso de los residentes en el extranjero que actúan por medio de un agente independiente es de los más difíciles para las autoridades, porque no necesitan tener presencia en todo momento y en la mayoría de estos casos dicha presencia es quebrantada, ya que el residente en el extranjero puede realizar actividades empresariales que no son detectadas por la autoridad y deja de pagar impuestos por un ingreso gravable en el país. Y son precisamente las operaciones de comercio electrónico, las que se encuentran entre los casos más comunes en los que sucede esto, porque permiten la realización de actividades empresariales de residentes en el extranjero que generan ingresos gravables en el país y que en la mayoría de los casos la autoridad no tiene el control sobre estos, ni tiene la posibilidad de recaudar el impuesto correspondiente a dichas actividades realizadas.

Ahora bien, siguiendo con el análisis del artículo 2, de LISR. Con el argumento de que no hay que ceder en favor de fiscos extranjeros la recaudación que legítimamente corresponde al fisco mexicano, en la Exposición de Motivos –para la reforma de este artículo en el 2001–, se analizó el caso en que un residente en el extranjero tiene establecimiento permanente en México cuando realiza actividades en este país por más de 183 días en un periodo de 12 meses.

Con base en el argumento anterior, se modificó en el 2001 el último párrafo del artículo en comento que trata de servicios relacionados con inmuebles, para especificar que en lo sucesivo y como 2 supuestos adicionales,

tratándose de servicios de demolición o por actividades de proyección, se considerará que existe establecimiento permanente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de 12 meses.

Asimismo, se agrega un último párrafo para establecer que cuando el residente en el extranjero subcontrate con otras empresas los servicios relacionados con construcción de obras, demolición, instalaciones, mantenimiento o montajes en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionarán para el cómputo del plazo mencionado.

La inclusión del párrafo anterior en el artículo 2, de la ley se hace (de acuerdo con la Exposición de Motivos) con la finalidad de regular por la ley lo que en años pasados ha estado regulado únicamente por el reglamento, ya que el artículo 3 de éste, establece que cuando el contratista no haya iniciado directamente actividades o ya las hubiera concluido y subcontrate el servicio con otras empresas, los días utilizados por éstas se incluirán en dicho cómputo.

Con respecto al establecimiento permanente, es importante mencionar que la fracción II, del artículo 1º, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta precisa que el gravamen recae exclusivamente en los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente, es decir, sobre aquellos ingresos que obtengan los residentes en el extranjero mediante el desarrollo de su actividad empresarial o la prestación de servicios. Por lo que esta disposición, que en principio se basa en una presencia física en el país en el que se ejerce la

actividad económica, queda parcialmente invalidada debido a las posibilidades que ofrecen las nuevas tecnologías de operar en otro país sin la necesidad de contar con esa presencia física que hasta no hace poco se requería.

Por ello, el comercio electrónico que se lleva a cabo por medio de Internet otorga la posibilidad a los no residentes de realizar una serie de transacciones sin vincularse con ninguna de las jurisdicciones donde dichas operaciones se concretan. Ello implica que México, podría verse afectado con la pérdida de la recaudación por concepto del impuesto sobre la renta de los no residentes, por esta situación es necesario reconsiderar el criterio de la afectación tributaria sobre la base de la residencia.

Por lo antes establecido, podemos considerar que la legislación fiscal mexicana vigente, no está preparada aún para afrontar la dificultad que parece ponerse de manifiesto en la aplicación del tradicional concepto de establecimiento permanente a las operaciones electrónicas, las cuales utilizan los elementos del Internet, tales como el servidor, la página de Internet (web), así como los proveedores del servicio de Internet (PSI), como medio para llevarse a cabo, mismos que carecen de presencia física.

5.3.2.2 El establecimiento permanente en el modelo de convenio de la OCDE

Como ya lo manifestamos, es importante que analicemos a partir de los principios y criterios disponibles a nivel internacional, aquellos supuestos y operaciones que implican la existencia de un establecimiento permanente en

el ámbito de las actividades del comercio electrónico. Y tomando en cuenta que México se encuentra entre los países afiliados a La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), analizaremos lo que para el Modelo de Convenio de la OCDE puede ser considerado establecimiento permanente.

Los sistemas fiscales del entorno de la OCDE se enfrentan con la dificultad que parece ponerse de manifiesto en la aplicación del tradicional concepto de establecimiento permanente —el fundamentado en el requisito de permanencia, presencia física, de la actividad de una empresa en un país distinto al de su residencia— a la emergente problemática de las operaciones de comercio electrónico.

La OCDE configura el concepto de establecimiento permanente como uno de los aspectos de mayor relevancia, en su Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio (1992). El cual no recoge normas referentes a la determinación de la base imponible imputable al establecimiento permanente que una empresa residente de un Estado tenga en otro Estado, sino que se limita a establecer los principios que deben regir el establecimiento permanente en el otro Estado, fijando, como criterio general, la posibilidad de que tales rentas, en la medida en que resulten atribuibles al establecimiento permanente, puedan gravarse en el país donde esté situado.

La definición de << establecimiento permanente >>, es fijada en el Modelo de Convenio en los términos siguientes: *"A los efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad"*.

El establecimiento permanente representa la proyección o continuación económica de una empresa, persona física o jurídica, en términos de la definición anterior, es el vehículo a través del cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Dicho Modelo de Convenio incorpora una definición amplia, de matiz económico: lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

Por otro lado, al carecer de personalidad jurídica, la personalidad fiscal del establecimiento permanente no es de la suficiente entidad como para atribuirle la categoría de residente.

De acuerdo con los Comentarios al Modelo de Convenio, esta definición engloba los tres criterios siguientes:

- La existencia de una <<instalación de negocios>>, incluyendo en dicho concepto todo local, material o instalación utilizados para la realización de las actividades de la empresa, y ello con independencia de que tales elementos estén vinculados exclusivamente a esa finalidad y del régimen jurídico (propiedad, alquiler, etc.) de posesión de tales elementos por parte de la empresa;
- Dicha instalación de negocios debe ser <<fija>>, esto es, debe de estar establecida geográficamente en un lugar determinado y con un cierto grado de permanencia;
- El ejercicio de las actividades de la empresa debe desarrollarse a través de la instalación fija de negocios, de tal forma que las personas que, de un modo u otro, dependen de la empresa (el personal) ejercen las actividades de la empresa en el Estado de situación de la instalación fija.

En los Comentarios al Modelo de Convenio, el concepto de establecimiento permanente es matizado respecto a determinados casos en particular, así tenemos, que se reconoce la existencia de establecimiento permanente cuando una empresa de un Estado utilice en otro Estado una instalación fija de negocios para alquilar o ceder en arrendamiento a terceros, bienes materiales como: instalaciones, equipo industrial, comercial o científico, inmuebles o inmateriales como: patentes, procedimientos de fabricación o similares; asimismo, cuando se aporten capitales por medio de una instalación fija de negocios.

Contrario a lo anterior, cuando una empresa realice esa actividad de alquiler sin disponer en el otro Estado de una instalación fija de negocios, se considera que las instalaciones, el equipo, los inmuebles o los bienes inmateriales cedidos no constituyen por sí mismos un establecimiento permanente del arrendador en la medida en que el contrato se limite al simple alquiler del equipo.

Otro caso en que no se considera que existe establecimiento permanente, es por ejemplo, cuando el arrendador proporcione el personal para hacer funcionar el equipo después de su instalación, lo anterior, en la medida en que la responsabilidad de dicho personal se limite sólo al funcionamiento o mantenimiento del mismo y actúe bajo la dirección, responsabilidad y control del adquirente.

Ahora bien, considerando el mismo caso anterior, si la responsabilidad del personal es más amplia, como podría ser: La participación de éste en las decisiones relativas al trabajo en que se utiliza el equipo o bien, si realiza las tareas de funcionamiento, supervisión y mantenimiento del equipo bajo la responsabilidad y control del arrendador, entonces se considerará que se

excede del simple alquiler del equipo, por lo tanto, la actividad puede constituir una actividad empresarial. Y si el criterio de permanencia se cumple, en este caso podrá considerarse que existe un establecimiento permanente.

De acuerdo al comentario del artículo 5, párrafo décimo, del Modelo de Convenio —el cual consideramos importante transcribir—, la instalación de distribuidores automáticos, aparatos de juego y similares por una empresa de un Estado en otro Estado constituirá o no un establecimiento permanente según que la empresa ejerza o no una actividad comercial independiente de la instalación inicial de los aparatos:

"(...) el montaje de distribuidores automáticos, aparatos de azar y otros similares por una empresa de un Estado en otro Estado, constituirá establecimiento permanente o no, en función de si la empresa ejerce además una actividad comercial a parte del montaje inicial de los aparatos. No hay establecimiento permanente si la empresa se dedica únicamente a instalar los aparatos y los alquila a continuación a otras empresas. Sin embargo, podrá existir un establecimiento permanente si la empresa que instala los aparatos además los explota y los mantiene por cuenta propia. El resultado es el mismo si los aparatos son explotados y mantenidos por un agente dependiente de la empresa".

Completando la definición general de establecimiento permanente expuesta con anterioridad, el Modelo de Convenio enumera una serie de casos concretos de establecimiento permanente, señalando que el término <<establecimiento permanente>> comprende en especial:

- a) Las sedes de dirección;
- b) Las sucursales;
- c) Las oficinas;
- d) Las fábricas;
- e) Los talleres;

f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

Se considerarán como un establecimiento permanente los elementos enumerados anteriormente sólo si constituyen instalaciones a través de las cuales se lleva a cabo, de forma permanente y regular, la actividad empresarial, esto si consideramos como punto de referencia la definición general de establecimiento permanente ofrecida por el Modelo de Convenio.

En cuanto a la expresión <<cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales>>, debe de interpretarse en sentido amplio a los supuestos contemplados, incluyendo, por ejemplo, todo lugar de extracción de hidrocarburos, en tierra o en mar. En cualquier caso, la referencia se limita a la <<extracción>> de recursos naturales, sin mención a las labores de <<prospección>>. En este sentido, creemos que para la calificación de las labores de prospección como establecimiento permanente, habrá que atender a la definición general del mismo. Así, cuando haya habitualidad y regularidad en esas prospecciones, aunque se desarrollen en zonas geográficas diversas de un país o con discontinuidades temporales, a lo largo de un periodo de tiempo superior a doce meses, se generará una situación de establecimiento permanente. Por lo contrario, una prospección aislada y por tiempo limitado no origina en sí misma un establecimiento permanente para efectos fiscales.

Ya que la especial consideración que en el Modelo de Convenio merece el tema de las obras se forma en la matización que se introduce respecto a las mismas, al establecerse que: *"Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye un establecimiento permanente si su duración excede de doce meses"*.

La filosofía general que preside la calificación de una actividad como establecimiento permanente, esto es, que se trate de un lugar fijo de negocios, encuentra una de sus excepciones en este apartado. Las obras a que se refiere traslucen una actividad ocasional, constitutiva de establecimiento si su duración excede de doce meses. Este es el dato clave, con independencia de que exista o no, de hecho, un lugar continuado de negocios. Y si bien el Modelo de Convenio atribuye el carácter de establecimiento permanente a las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses, no obstante, hay países que consideran periodos de seis meses, como es el caso de México, que como ya lo establecimos se requiere de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de 12 meses. lo cual puede resultar lógico dada la tecnología moderna.

En los Comentarios al Modelo de Convenio se apunta que la expresión ya antes mencionada *"obra de construcción, instalación o montaje"* no abarca solamente la construcción de edificios, sino también la de carreteras, puentes o canales, la instalación de conducciones, la nivelación de terrenos y el dragado. También incluyen las obras de demolición y desmontaje, siempre que estén directamente relacionadas con una obra posterior de construcción.

Asimismo, incluye los trabajos de organización y vigilancia de una obra de construcción o de montaje si estas actividades son ejercidas por el empresario, pero no así, si se realizan por otra empresa cuyas actividades vinculadas a la obra de construcción se limitan a organizar y vigilar los trabajos. Sin embargo, si la empresa dispone de una oficina encargada de las tareas de supervisión y vigilancia, dicha oficina puede configurarse como un establecimiento permanente si su actividad excede del periodo de doce meses.

El elemento temporal es, por otra parte, esencial y los problemas fundamentales se refieren a su cómputo. El criterio de los doce meses debe aplicarse a cada obra. Una vez transcurrido el periodo de los doce meses, se considera que el establecimiento permanente existe desde el inicio de las obras.

Creemos importante señalar que en cualquier caso, el periodo estipulado no necesita cumplirse forzosamente dentro del año fiscal. Asimismo, que para el cómputo de los doce meses deben incluirse los posibles trabajos preparatorios, las paralizaciones de las labores que no sean definitivas, como interrupciones por razones climatológicas, técnicas o de tipo personal, o los trabajos realizados por los subcontratistas. Caso contrario, no deberá computarse el tiempo que el empresario haya dedicado a otras obras que no guarden relación alguna con aquélla. La obra ha de considerarse en cualquier caso, como una unidad en sí misma, aunque su realización se haya fraccionado de forma artificial en contratos diversos cuya duración sea inferior a los doce meses y que, en ocasiones, llegan a distribuirse entre distintas compañías que forman parte de un mismo grupo.

5.3.2.2.3 El servidor y la página web constituyen o no un establecimiento permanente

Debido a la actividad comercial llevada a cabo a través del Internet se han planteado algunas cuestiones, como hasta qué punto un servidor o una página *web* pueden considerarse un establecimiento permanente, o utilizando la definición expuesta con anterioridad, pueden considerarse un "lugar fijo de negocios" a través del que se desarrolla la actividad de la

empresa. Por ello analizaremos las siguientes cuestiones, apoyándonos en el Modelo de Convenio de la OCDE (1999-2000).

Ahora bien, en el ámbito del comercio electrónico, la cuestión es determinar aquellos supuestos y operaciones que implican la existencia de un establecimiento permanente en el ámbito de las actividades del comercio electrónico.

Para ello consideramos necesario realizar lo siguiente:

- **Primero.** Debemos de identificar el Estado de residencia del sujeto que desarrolla la actividad comercial en Internet.
- **Segundo.** Identificar la presencia en el Estado fuente de un establecimiento permanente del sujeto no residente.
- **Tercero.** Comprobar en que medida la actividad realizada por el no residente en el Estado fuente, lo ha sido a través del establecimiento permanente.

Todo lo anterior, para saber si procede la imputación de las rentas obtenidas en el Estado fuente a través del establecimiento permanente al no residente.

Como ya lo hemos señalado, el Modelo de Convenio requiere la existencia de un lugar fijo, mediante el cual la empresa no residente realice toda o parte de su actividad, es decir, se considera necesaria la existencia de una vinculación física con el Estado fuente. Y es precisamente esa falta de presencia física una de las características de Internet, mostrando así, que el mencionado concepto de establecimiento permanente adquiere poca operatividad respecto a las transacciones del comercio electrónico. Lo que conlleva a una problemática derivada de esta nueva forma de llevar a cabo el comercio.

La OCDE, como parte de los organismos que analizan las repercusiones que trae consigo el comercio electrónico, plantea la necesidad de adaptar el concepto de establecimiento permanente a los criterios ya establecidos a las nuevas exigencias impuestas por el desarrollo de dicho comercio.

Y con el objeto de facilitar la localización de un establecimiento permanente aplicable a las diversas transacciones del comercio electrónico, dicho organismo, ha optado por proponer la modificación de los comentarios que mencionamos anteriormente.

Así, en su proyecto revisado en marzo del 2000, el grupo de trabajo encargado de la propuesta especificó una serie de aclaraciones que pueden servirnos de orientación en torno a la controvertida cuestión planteada en este apartado: ¿El Servidor y La Pagina Web constituyen o no un establecimiento permanente?

De este modo, el grupo de trabajo respecto de la posesión de un equipo informático / programa de ordenador en una jurisdicción fiscal, calificó las situaciones enumeradas como sigue:

- **Poseción de información y software (sitio o página web):** No constituye "lugar fijo de negocios" por sí mismo.
- **Poseción de equipo informático (servidor):** Puede o no constituir establecimiento permanente, dependiendo de lo siguiente:

Puede constituir establecimiento permanente si:

- a) Es propiedad de la empresa;
- b) Está operado, de forma remota, por empleados de la empresa;

c) Tiene una permanencia estable en el tiempo.

No constituirá establecimiento permanente si:

- a) Se ha contratado el servicio de alojamiento de otra empresa (mediante un Proveedor de Servicios de Internet <<PSI>>). Entendiéndose por alojamiento, al hecho de albergar en un servidor toda la información que contiene la página para garantizar el acceso continuo a ésta;**
- b) Realiza solamente funciones preparatorias o auxiliares, como: Enlaces, publicidad, estudios de mercado, suministro de información, etcétera.**

Como podemos observar, lo antes expuesto responde a la cuestión planteada, sin embargo, es necesario analizarlo con mayor detenimiento, ya que consideramos que por su especial relevancia y proximidad a nuestro entorno económico es necesario que detallemos los criterios básicos antes establecidos, diseñados en los trabajos elaborados en el seno de la OCDE (1999 y 2000) respecto a la aplicación del artículo 5 del Modelo de Convenio en el contexto del comercio electrónico.

De esta forma, tenemos que la OCDE opta por la revisión y adaptación del concepto de establecimiento permanente fijado en el Modelo de Convenio a la problemática del comercio electrónico. Rechazando de forma explícita tanto el posible abandono en este ámbito del concepto de establecimiento permanente como el diseño en este contexto del comercio electrónico de un concepto de establecimiento permanente diferente del empleado en el ámbito del comercio tradicional.

En este sentido, cabe destacar, como cuestión fundamental, el debate suscitado en torno a la fiscalidad aplicable a los elementos de Internet constituidos por el servidor y la página web. Que como ya lo establecimos anteriormente, el problema es hasta qué punto un servidor o una página web pueden considerarse un establecimiento permanente, o utilizando la definición expuesta con anterioridad, pueden considerarse un "lugar fijo de negocios" a través del que se desarrolla la actividad de la empresa. En este sentido, se considera que un "lugar fijo de negocios" puede ser cualquier objeto físico que sea comercialmente adecuado para el desarrollo de la actividad económica.

En forma general, en el criterio seguido, se considera que únicamente el servidor detenta la suficiente entidad para poder constituir un establecimiento permanente, mientras que la sola utilización de una página web instalada en un determinado servidor y desde la que su titular lleva a cabo transacciones comerciales, se mantiene que no puede ser sometido a imposición en el Estado fuente, al no ser esa actividad constitutiva de establecimiento permanente. Esta diferenciación es importante de forma especial, en cuanto a que la empresa que opera o explota un servidor es generalmente distinta de la empresa que realiza su actividad económica a través de una página web.

A continuación, examinaremos los diferentes aspectos que permiten llegar a lo antes expuesto. Para lo cual tomaremos como elemento de partida el concepto de establecimiento permanente recogido en el Modelo de Convenio, y en particular, el requisito de fijeza –"lugar fijo de actividad"– vinculado a la existencia del establecimiento permanente. En este sentido, consideramos importante señalar que el Modelo de Convenio contiene un catálogo de lugares de actividad que constituyen establecimiento

permanente, quedando excluidos de dicho ámbito, en particular, elementos tales como los títulos, las cuentas corrientes y los intangibles. Y es precisamente esto último, el argumento básico utilizado para rechazar la consideración de la página *Web* como establecimiento permanente ya que dicha página no puede ser considerada un "lugar fijo de actividad" porque el *software* y los datos electrónicos que conforman la página no constituyen una instalación, maquinaria o equipo, sino que es algo absolutamente intangible. De acuerdo con el enfoque convencional, sólo los objetos físicos adecuados para servir en el desarrollo de la actividad económica pueden constituir un lugar de actividad.

Con base a lo antes expuesto, parece evidente que la consideración de la página *web* como establecimiento permanente, en cualquier caso plantearía serios problemas. Ya que a los de naturaleza técnica, derivados de la propia movilidad de los datos que configuran la página *web*, cabe añadir los relativos a la propia delimitación del establecimiento permanente: en concreto, a la determinación de si sólo existe el establecimiento permanente en el país donde está situado el servidor que hospeda la página *web* o si, desde una perspectiva más amplia, cabe suponer que el establecimiento permanente existe también en cada uno de los países desde los que se puede acceder a la página *web*, lo que podría suponer la existencia de establecimientos permanentes en casi todo el mundo.

Por su parte, en el caso del servidor, el análisis de la posible existencia de un establecimiento permanente de la empresa dedicada al comercio electrónico se limita al supuesto de la localización en el Estado fuente de un servidor que alberga una página *web* utilizado por una empresa no residente para el ejercicio de su actividad. En consecuencia, se rechazan como posibles supuestos de existencia de establecimiento permanente el de localización del

servidor en el propio Estado de residencia del gestor –en el Estado de residencia no tendría un establecimiento permanente, sino su domicilio fiscal– y asimismo, el de localización del servidor en un tercer Estado (o, incluso, en aguas internacionales o en el espacio aéreo o exterior).

Por lo que, en cualquier caso el problema es de suma importancia, si consideramos que el Internet permite vender desde cualquier lugar, y por lo tanto, una empresa residente de un país no necesitará para actuar en otro país establecer una filial o un establecimiento permanente, sino que podrá vender sus productos, en muchos casos directamente a consumidores finales, desde un paraíso fiscal y a través de los terminales de los clientes que obtendrán sus productos en numerosas ocasiones de forma digital o en línea, cargándose la factura en una cuenta radicada en un banco ubicado en un paraíso fiscal.

Si la decisión es favorable al criterio de la existencia de establecimiento permanente, entonces, es posible que los contribuyentes del sector opten por situar sus servidores en territorios de baja tributación o en paraísos fiscales, lo que desde un punto de vista estrictamente técnico no plantea problema alguno de operatividad. Y es definitivo, que el resultado podría ser la localización fiscal del establecimiento permanente en el país paraíso fiscal o en el territorio de baja tributación, rechazándose las pretensiones impositivas tanto del país de la fuente (donde se encuentre el cliente) como el de residencia (donde se halle la empresa que fabrica o produce los bienes objeto del comercio electrónico).

Expuesto lo anterior, en torno al servidor, debemos de establecer que la consideración de éste, como establecimiento permanente se condiciona.

como ya lo hemos señalado, al requisito de fijeza ("lugar fijo de negocios") establecido en el Modelo de Convenio.

Por lo tanto, en este sentido, se considera que en la medida en que el servidor esté constituido por un equipo de material básico que se localice en un sitio determinado en el Estado fuente y permanezca en ese lugar por un periodo de tiempo suficiente para cumplir el requisito de fijeza ("lugar fijo de actividad"), será considerado establecimiento permanente. Asimismo, el lugar (despacho, oficina, etc.) en que se encuentre situado el servidor tendrá la consideración de establecimiento permanente.

También, se plantea una discusión mayor, la consideración como "lugar fijo de actividad" y por lo tanto, como establecimiento permanente el supuesto del servidor constituido por un equipo portátil, por definición, dotado de movilidad. Así, frente a los planteamientos que tienden a rechazar su consideración como "lugar de actividad", en el ámbito de los estudios recientes de la OCDE se mantiene el criterio de considerar irrelevante que el servidor posea un carácter esencialmente móvil, es decir, que pueda desplazarse. Según este segundo enfoque, el requisito de la fijeza del lugar de negocios no consiste en que el equipo no se pueda movilizar, sino en que de hecho no sea movido. Con arreglo a este criterio, un ordenador portátil que no se mueva sería considerado un equipo fijo. En cualquier caso, si bien se trata de una idea razonable y, por lo tanto, aceptable, se plantea el problema básico de su determinación, seguimiento y control.

Conforme al criterio de la OCDE, un servidor, además de un equipo físico (*hardware*), podría ser incluso el simple alquiler de un espacio en la memoria de un equipo situado en otro país, y ser utilizado en actividades comerciales —no solamente preparatorias o auxiliares— desarrolladas en el Estado de la

fuelle, es decir, que tanto el titular del servidor –que normalmente será el proveedor de acceso y/o conexión a Internet–, tendría un establecimiento, como también quien alquile un espacio en la memoria de dicho servidor, y si el propietario o arrendatario del *hardware*, además, vende a través de Internet, éste tendrá un establecimiento permanente, aunque no es preciso que concorra esta última circunstancia.

Como podemos observar, respecto de un servidor son varias cuestiones las que surgen, así tenemos que entre ellas, también se plantea la siguiente: En qué medida se precisa la existencia de intervención humana para que se pueda considerar que un equipo constituye un establecimiento permanente de una empresa. Pues bien, en general el criterio predominante es el de no exigir la presencia de intervención humana para considerar que el equipo constituye un establecimiento permanente. Siguiendo los comentarios al Modelo de Convenio, el requisito en este caso es que el lugar de actividad esté a "disposición" de la empresa. En el ámbito del comercio electrónico, ello implica que la empresa pueda estar presente en el Estado fuente simplemente a través del <<derecho a usar>> un servidor situado en el mismo.

Ahora bien, respecto a la expresión del <<derecho a usar>> se plantea la cuestión de si ese derecho a usar debe estar fundamentado en el ámbito legal correspondiente, o si por el contrario, es suficiente el uso efectivo del lugar de actividad para admitir que dicho lugar de actividad está a disposición del contribuyente. A su vez, la expresión "lugar fijo de actividad" introduce la cuestión adicional de delimitar una extensión temporal al derecho de uso del lugar de actividad para cumplir el requisito de permanencia, y en consecuencia, poder determinar la existencia de establecimiento permanente.

Siguiendo, el caso de aquellos planteamientos que requieren alguna intervención humana en el Estado fuente para determinar la existencia de un establecimiento permanente, la discusión se centra esencialmente en las siguientes cuestiones, relativas a:

- Si la intervención humana debe necesariamente efectuarse en el país donde el equipo está localizado o si es posible que se realice desde el extranjero.
- Si la intervención debe efectuarse por trabajadores de la empresa o por cualquier persona, contratada o no por la empresa, y.
- El nivel de intervención humana que debe exigirse.

Respecto al supuesto específico del equipo automático que no precisa intervención humana para su funcionamiento, el criterio que parece prevalecer es que puede constituir establecimiento permanente. Ya que se considera ilógico exigir la presencia humana para determinar la existencia de establecimiento permanente cuando realmente se trate de actividades en las que de hecho no se precise esa intervención humana para generar la renta. Por lo tanto, en este caso, la cuestión considerada básica es la naturaleza de la actividad desarrollada y la medida en que las actividades desarrolladas a través del equipo constituyen la principal fuente generadora de renta de la empresa.

Es importante señalar, que en cualquier caso, se considera que no existe un establecimiento permanente, cuando las actividades de comercio electrónico efectuadas a través de un equipo informático situado en otro país tengan sólo un carácter preparatorio o auxiliar. Siguiendo, en este sentido, el criterio del Modelo de Convenio (artículo 5.4) es que aquellas empresas que, pese a disponer de un lugar fijo de negocios, desarrollen en otro país actividades de

carácter preparatorio o auxiliar, no se vean sometidas a imposición en este Estado, al considerarse que dichas actividades no son constitutivas de establecimiento permanente.

Ahora bien, en el caso concreto del equipo informático, consideramos que es necesario recurrir al análisis de cada caso en particular, para de esta forma determinar si determinadas actividades desarrolladas a través de dicho equipo deben catalogarse de auxiliares o preparatorias. En principio, entre las actividades que por sí mismas deben clasificarse de auxiliares o preparatorias se incluyen proporcionar un vínculo de comunicación entre los oferentes y los clientes –por ejemplo, subastas en línea–, anunciar bienes y servicios, transmitir información a través del servidor con fines de eficiencia y seguridad, proporcionar datos de mercado a las empresas y ofrecer información.

No obstante, en la medida en que tales funciones constituyan en sí mismas una parte fundamental y significativa de la actividad total de la empresa, o si otras funciones básicas de la empresa fueran desarrolladas a través del equipo informático, entonces podría hablarse de la existencia de establecimiento permanente, es decir, en el caso de que las funciones desarrolladas por la empresa a través del *software* y de la información contenida en los equipos informáticos incluya tareas que son en sí mismas esenciales y significativas, en proporción con la actividad comercial que en su conjunto desarrolla la empresa, entonces existirá un establecimiento permanente.

Existen diferentes criterios sobre lo que constituye una función principal de la empresa. En algunos casos se considera que si la función de ventas de la empresa es desarrollada a través de un equipo informático, con

independencia de que el producto sea suministrado a través de la red o por métodos tradicionales, dicho equipo constituye un lugar de negocios y, por ello, puede ser considerado como un establecimiento permanente.

Otro criterio que existe, respecto del servidor, en el cual se compara a éste con el uso de otros medios de comunicación, tales como el uso de líneas de teléfono para concluir una operación. El argumento es que la actividad esencial de una empresa que vende ciertos productos, físicos o en forma de *software*, es la venta del producto en sí mismo. Por lo tanto, se considera que los mecanismos de comunicación utilizados en el proceso de venta no deberían originar diferencias de tipo fiscal según que la operación se haya concluido a través del correo electrónico, el teléfono o a través de un servidor (página web), que conecte el ordenador de la empresa vendedora con el del cliente. Bajo esta perspectiva, sólo en casos excepcionales cabe hablar de la existencia de un establecimiento permanente, por ejemplo, si la transacción relevante —la finalización de un contrato, el pago y entrega de los bienes— es desarrollada plenamente —de forma automática, como es el caso de las transacciones electrónicas de productos y servicios digitales— a través del propio servidor.

Como ya lo hemos mencionados, son varias cuestiones a tener en cuenta, y entra las cuales está la que se contempla en el Modelo de Convenio —en el artículo 5, apartados 5 y 6—, relativa a los supuestos de establecimiento permanente que se fundamentan en la existencia de un agente dependiente e independiente, el criterio mantenido en este punto y en el cual se considera que, pese a la ausencia de instalación física, existe un establecimiento permanente cuando una persona desarrolla en un Estado una actividad por cuenta de una empresa no residente, siendo el criterio determinante que dicha persona disponga y ejercite habitualmente el poder de concluir

contratos que vinculen a la empresa principal. A su vez, en el caso de intermediarios con un estatuto independiente que actúen en el marco ordinario de su propia actividad, no se calificará a los mismos como establecimiento permanente de la empresa no residente.

Entonces, bajo esta perspectiva, parece rechazarse la consideración del servidor como establecimiento permanente. Tomando como referencia el contenido del artículo 5 del Modelo de Convenio, no se puede considerar que el servidor pueda ser establecimiento permanente por el hecho de ser agente del comerciante, ya que se argumenta que carece de capacidad de decisión y que no tiene posibilidad de concluir negocios en nombre de la empresa. Y se considera al servidor como un sistema telemático de transmisión de información, que carece de capacidad de decisión respecto de las operaciones comerciales que la empresa realiza a través de la página web.

Además, en la medida en que sólo las personas, definidas en los términos del artículo 3 del Modelo de Convenio, pueden ser consideradas agentes, se impide que los servidores puedan ser considerados establecimientos permanentes desde esta perspectiva. Cuestión distinta se considera que se produce en aquellos supuestos en que en el país donde se encuentra situado el servidor exista una organización destinada a la toma de decisiones relativas a los negocios de la empresa. Pero incluso, en dicho caso la existencia del establecimiento permanente derivará de la presencia de esa organización decisoria y no de la del servidor.

A las cuestiones que planteamos anteriormente, debemos de agregarles una cuestión más, respecto de la problemática relativa a: Si el propio Proveedor de Servicios de Internet (PSI) puede constituir un establecimiento permanente de la empresa que desarrolla su comercio electrónico a través

de la página *Web* situada en el servidor poseído y operado por ese PSI. Planteándose, entonces: Si la utilización en un Estado, de estructuras de telecomunicaciones para el suministro de servicios ligados a Internet constituye un supuesto de establecimiento permanente por parte del PSI, que presta servicios en el Estado donde se sitúa la sociedad de telecomunicaciones.

Siguiendo el criterio mantenido por la OCDE, respecto de la cuestión antes señalada, dicho organismo establece que, salvo en casos excepcionales, el PSI no constituye establecimiento permanente de las empresas que desarrollan actividades comerciales a través de las páginas web, que a su vez, tienen ubicadas en los servidores de los mencionados PSI. En este sentido, se argumenta que el PSI no es un agente de la empresa a la que pertenece la página web, por cuanto no tiene potestad para concluir contratos en nombre de esa empresa, o también porque, el PSI puede ser considerado agente independiente que actúa en el ámbito ordinario de sus actividades empresariales, lo que se demuestra por el hecho de que el PSI pueda hospedar las páginas web de diferentes empresas. Asimismo, se señala que el PSI no es un representante del propietario de la página web en relación a los clientes de este último, ya que sólo se limita a prestar un servicio al propietario de la página web, quien, a su vez, utiliza en su exclusivo beneficio.

Asimismo, cabe mencionar la existencia de planteamientos alternativos contrarios a la consideración del servidor o de la página web como establecimientos permanentes que parten de la premisa de que la solución no puede radicar en convertir en un establecimiento permanente cualquier cosa, incluso intangible e imposible de controlar, ya que difícilmente un servidor o una página web pueden ser obligados a llevar contabilidad y a

reflejar en la misma todas las operaciones que de un modo u otro se canalizan a través de ellos.

En cualquier caso, una vez que se den soluciones razonable y, por lo tanto, aceptables, que se cristalicen en normativa que regule y ayude a enfrentar los problemas que en materia fiscal trae consigo el comercio electrónico, se plantea el problema básico de su determinación, seguimiento y control.

Como pudimos observar a lo largo del presente trabajo, el creciente uso de las tecnologías de información y comunicación y el Internet representa una oportunidad para mejorar la eficiencia de los sistemas de administración de impuestos, ya que el procesamiento electrónico de datos, de declaración y registro de impuestos contribuye a bajar los costos de administración y a hacerla más eficiente. Así mismo, se puede realizar la verificación de la información entre departamentos, e incluso entre países —a través de tratados bilaterales y multilaterales de asistencia mutua para el intercambio de información y las fiscalizaciones simultáneas con otros países— que puede contribuir al control y al cumplimiento con las leyes sobre impuestos entre varias jurisdicciones. Sin embargo, el uso de las tecnologías electrónicas en las transacciones comerciales representa también un desafío con respecto a las disposiciones aplicables y la recaudación de impuestos en el comercio electrónico. Lo anterior, como ya lo establecimos porque la legislación fiscal mexicana no contempla algunos de los supuestos que derivan de dicho comercio, por lo que su tratamiento deberá ser como cualquier otro acto de comercio, lo cual, como ya vimos por su propia naturaleza no será tan sencillo, ya que plantea algunas consideraciones como son: La determinación del lugar de prestación del servicio, y una delimitación poco clara entre lo que debe ser considerado como venta de bienes y prestación de servicios. Ante estos problemas, el marco jurídico fiscal debe afrontar

algunas cuestiones como lo son: **Determinación de la legislación aplicable en cada transacción, y, aspectos fiscales de las transacciones efectuadas.**

Por lo tanto, las cuestiones relacionadas con los impuestos son urgentes y requieren pronta solución, a fin de que los contribuyentes cuenten con un sistema que les permita tener certeza respecto a sus obligaciones derivadas de sus actividades comerciales electrónicas, y se cumpla con ello el principio de certidumbre del impuesto, así como, para evitar que el Estado se vea afectado por las pérdidas de ingresos tributarios como consecuencia de los impuestos no recaudados.

Una vez establecido lo anterior, expresaremos en el siguiente apartado las conclusiones a las que hemos llegado, con base en lo visto a través del presente trabajo.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

PRIMERA.— La importancia de la actividad financiera del Estado radica en que éste, para lograr sus fines, ejercer sus funciones y prestar los servicios públicos a su cargo, requiere de ingresos que obtiene, administra y eroga en ejercicio de dicha actividad financiera.

SEGUNDA.— De entre los recursos financieros que el Estado necesita para poder realizar las facultades y obligaciones, tanto económicas, como jurídicas, sociales y políticas que le fueron otorgadas e impuestas constitucionalmente se encuentran las contribuciones, de las cuales forman parte los impuestos, siendo éstos los más importantes dentro de los ingresos que percibe el Estado, dado que le permite a éste una recaudación fiscal muy significativa.

TERCERA.— El comercio electrónico, es cualquier forma de transacción o intercambio de información comercial, basada en la transmisión de datos sobre redes de comunicación como Internet, por lo que, el concepto de comercio electrónico no sólo incluye a la compra y venta electrónica de bienes, información o servicios, sino también, al uso de la red para realizar el intercambio de documentos y contratos con valor jurídico, así como la realización de actividades anteriores o posteriores a la venta.

CUARTA.— La falta de disposiciones fiscales aplicables a las transacciones del comercio electrónico, trae una serie de consecuencias que se ven reflejadas de forma negativa en los ingresos tributarios, como resultado de los impuestos no recaudados.

QUINTA.— México no cuenta con un sistema fiscalizador eficiente, que tenga los medios necesarios para afrontar los retos que esta nueva forma de llevar a cabo el comercio presenta.

SEXTA.— El fisco deberá, para la tarea fiscalizadora conformar cuerpos profesionales interdisciplinarios, integrados por hombres y mujeres que superen la barrera de los idiomas y estén capacitados tanto en la tecnologías de la información y comunicación, como también, poseer los conocimientos necesarios sobre comercio electrónico, contabilidad y derecho tributario, lo anterior porque es necesario identificar el tipo de transacción electrónica de que se trate, y la caracterización del impuesto, para efecto de su aplicación y fiscalización.

SÉPTIMA.— En materia tributaria, las disposiciones vigentes, aplicadas hasta hoy a la compra y la venta de bienes y servicios por vías tradicionales —es decir no-electrónicas—, se vuelven ineficientes ante la nueva forma de comercio que se da a través de Internet. Lo anterior, porque muchos conceptos fiscales que se diseñaron para un mundo de comercio de productos tangibles ya no resultan adecuados para un mundo de comercio de información que se transmite en forma digital, por lo tanto, es fundamental buscar soluciones aceptables para adaptar la legislación tributaria a la existencia de dicha actividad, ya que uno de los requisitos de la imposición de los impuestos, es que debe estar establecida en ley.

OCTAVA.— Se llevan a cabo dos criterios respecto a la aplicación de impuestos sobre transacciones en Internet. El primero es seguido por los Estados Unidos, entre otros, quien considera a aquél como un medio de

intercambio comercial libre de gravámenes por un periodo indefinido; el segundo criterio consiste en tratar el comercio electrónico como cualquier otra forma de comercio, es decir, sujetar las transacciones electrónicas a los mismos impuestos que se aplican a la compra y la venta de bienes y servicios por vías tradicionales, para de esta manera mantener la neutralidad del sistema de impuestos con respecto al Internet. Dicho criterio, es seguido por organizaciones internacionales y varios países, entre los que se encuentra México.

NOVENA.— En México, ya se iniciaron, a partir del 2000, reformas y adiciones a diversos ordenamientos para dar respaldo de los movimientos comerciales por Internet; no obstante ello, en materia fiscal es primordial que los organismos, tanto públicos como privados, se den a la tarea de analizar el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad mexicana, donde se examinen las dificultades y oportunidades asociadas a dicho comercio, a efecto de adecuar la normativa fiscal a la nueva realidad, y aprovechar las ventajas que ésta ofrece. Ya que como podemos observar aún faltan muchas acciones que tomar para que el comercio electrónico esté totalmente regulado en materia de impuestos, sobre todo en lo que se refiere al comercio de bienes y servicios digitales.

DÉCIMA.— Para que en México se de un buen desarrollo del comercio electrónico, y con ello podamos tener competitividad frente a los demás países, es preciso contar con un mecanismo seguro de las comunicaciones en línea, que garantice la confidencialidad, la autenticación —con la finalidad de que cada una de las partes en la transacción pueda comprobar con seguridad la identidad de la otra parte—, y la irreversibilidad —esto para que ninguna de las partes pueda negar posteriormente su participación—. Por lo

anterior, es fundamental establecer legislación referente a la codificación y las firmas electrónicas.

DÉCIMA PRIMERA.— Para que el buen desarrollo del comercio electrónico se vea reflejado en el avance económico de México, es necesario mantener firme el criterio de no crear impuestos nuevos o discriminatorios dirigidos al Internet.

DÉCIMA SEGUNDA.— Una de las consecuencias que presenta el comercio electrónico, es que da a las empresas la oportunidad de estructurar de manera adecuada la comercialización de sus productos desde los paraísos fiscales, lo que podría llevar a que aquéllas eviten ser fiscalizadas. Por ello, si no queremos que nuestro país se vea afectado respecto a los montos de recaudación, se debe de implementar un sistema, que cuente con una capacidad fiscalizadora sin restricciones, (como lo es el secreto bancario).

DÉCIMA TERCERA.— Otra de las consecuencias del comercio electrónico en materia fiscal, es la desaparición de una figura importante en la recaudación del (IVA), como lo es el intermediario, por lo que en la actualidad no está claro a quién corresponde dicha obligación. Por lo tanto, es fundamental que se establezca legislación al respecto, en la cual también se incluyan los supuestos que obliguen a que los productos y servicios digitales que sean vendidos a través de Internet – y que sean susceptibles de uso o goce en nuestro país–, por una empresa no residente, incluyan el impuesto al valor añadido (IVA), dado que nuestro país tiende a ser más consumidor que proveedor en el comercio electrónico. Y complementar lo anterior con un tratado internacional de mutuo compromiso de recaudar el IVA, por cuenta de las autoridades fiscales y a quien correspondiera la aplicación, y recaudación del impuesto al consumo sobre los bienes y servicios digitales y

que posteriormente remita el impuesto recaudado a la autoridad recaudadora del país en donde tuvo lugar el consumo.

DÉCIMA CUARTA.— Como medida para la fiscalización de los impuestos aplicables a las transacciones de bienes y servicios digitales, se debe establecer en la legislación fiscal la obligación al proveedor no residente de suministros digitales, de inscribirse en un registro federal de proveedores no residentes, a efecto de la recaudación y fiscalización.

DÉCIMA QUINTA.— En cuanto a las disposiciones tributarias, referentes al establecimiento permanente, es necesario que se establezca de manera expresa, cuando se está frente a la existencia de aquél, al tratarse de los supuestos de las transacciones electrónicas.

DÉCIMA SEXTA.— Debido a que el Internet está borrando los límites entre los países, mezclando jurisdicciones diferentes y extendiendo las relaciones internacionales, es necesario que exista cooperación internacional, por lo que se debe establecer por medio de la firma de un tratado internacional, la unificación del régimen fiscal de las transacciones del comercio electrónico. Lo anterior, para que se logre un sistema impositivo internacional que sea equitativo.

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA

Obras

CRUZ MIRAMONTES, Rodolfo. Panorama Jurídico del Tratado del Libre Comercio II. Universidad Iberoamericana. Departamento de Derecho. 1ª ed. México. 1993. Págs. 117

CUEVA, ARTURO de la. Derecho Fiscal. Ed. Porrúa. México. 1999. Págs. 331

FAYA VIESCA, Jacinto. Finanzas Públicas. Ed. Porrúa. México. 1981. Págs. 427

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Ed. McGraw-Hill. México 1998. Págs. 466

FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Ed. Porrúa. 25ª ed. México. 1984. Págs. 519

FLORESGÓMEZ GONZÁLES, Fernando y Carvajal Moreno, Gustavo. Nociones de Derecho Positivo Mexicano. Ed. Porrúa. 28ª ed. México. 1989. Págs. 349

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Ed. Porrúa. 39ª ed. México. 1988. Págs. 444

GALINDO GRAFÍAS, Ignacio. Derecho Civil. Ed. Porrúa. 1ª ed. México. 1988. Págs. 724

GARZA GOROSTIETA, Mario de la. Cibermarketing. Compañía Editorial Continental. México. 2000. Págs. 208

GARZA, Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa. México. 1994. Págs. 1003

GUTIÉRREZ ARAGÓN, Raquel. Ramos Verástegui, Rosa M. Esquema Fundamental del Derecho Mexicano. Ed. Porrúa. México. 1980. Págs. 254

QUINTANA VALTIERRA, Jesús. Rojas Yáñez, Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Ed. Trillas. México. 1994. Págs. 440

MABARAK CERECEDO, Doricela. Derecho Financiero Público. Ed. McGraw-Hill. México. 1995. Págs. 245

MARGAIN Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Actualizada. Ed. Porrúa. 14ª ed. México. 1999. Págs. 327

RICA PÉREZ, Enrique de la. Marketing en Internet y E-Business. Ed. Anaya. Madrid. 2000. Págs. 400

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Ed. Harla. México. 1986. Págs. 309

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Porrúa. México. 1999. Págs. 585

SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio Derecho Fiscal Mexicano. Cárdenas. México. D. F. 1991. Pág. 668

SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa. 2ª ed. México. 1961. Pág. 895

VILLEGAS, HECTOR B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ampliada y actualizada. 12ª ed. Buenos Aires. Depalma. 1975. Págs. 440

Legislación

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

Unidad de Documentación de Legislación y Jurisprudencia. Dirección:

<http://info.juridicas.unam.mx/infjur/legal>

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Unidad de Documentación de
Legislación y Jurisprudencia. Dirección:

<http://info.juridicas.unam.mx/infjur/legal>

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Unidad de Documentación
de Legislación y Jurisprudencia. Dirección:

<http://info.juridicas.unam.mx/infjur/legal>

**LEY DEL PRESUPUESTO, LA CONTABILIDAD Y EL GASTO PÚBLICO
FEDERAL.** Unidad de Documentación de Legislación y Jurisprudencia.

Dirección: <http://info.juridicas.unam.mx/infjur/legal>

LEY DE AMPARO. Unidad de Documentación de Legislación y
Jurisprudencia. Dirección: <http://info.juridicas.unam.mx/infjur/legal>

LEY FEDERAL DE PROTECCIÓN AL CONSUMIDOR. Unidad de
Documentación de Legislación y Jurisprudencia. Dirección:

<http://info.juridicas.unam.mx/infjur/legal>

LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL. Unidad de Documentación de Legislación y Jurisprudencia. Dirección: <http://info.juridicas.unam.mx/infjur/legal>

LEY GENERAL DE BIENES NACIONALES. Unidad de Documentación de Legislación y Jurisprudencia. Dirección: <http://info.juridicas.unam.mx/infjur/legal>

LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Unidad de Documentación de Legislación y Jurisprudencia. Dirección: <http://info.juridicas.unam.mx/infjur/legal>

CÓDIGO FISCAL FEDERAL. Unidad de Documentación de Legislación y Jurisprudencia. Dirección: <http://info.juridicas.unam.mx/infjur/legal>

CÓDIGO CIVIL. Unidad de Documentación de Legislación y Jurisprudencia. Dirección: <http://info.juridicas.unam.mx/infjur/legal>

CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES. Unidad de Documentación de Legislación y Jurisprudencia. Dirección: <http://info.juridicas.unam.mx/infjur/legal>

CÓDIGO DE COMERCIO. Unidad de Documentación de Legislación y Jurisprudencia. Dirección: <http://info.juridicas.unam.mx/infjur/legal>

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Unidad de Documentación de Legislación y Jurisprudencia. Dirección:
<http://info.juridicas.unam.mx/infjur/legal>

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Diccionarios

Diccionario Jurídico 2000. Desarrollo Jurídico. Copyright 2000

Diccionario de la Real Academia Española. Dirección: <http://www.el-castellano.com/diccio.html>

Pequeño Diccionario Técnico. Ediciones y Talleres de Escritura Creativa Fuentetaja. Madrid. 1997 Dirección: <http://www.ucm.es/info/rfiscal/glosario.htm>

Glosario de Internet. Dirección: <http://www.podernet.com/2000/glosario/indice.html>

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Otras Fuentes

BRUNGARDT, Maurice A. Comercio y el Internet: los Beneficios a la Empresa y sus Obligaciones y Derechos en el Mundo Electrónico. Dirección: <http://www.brungardtmarin.com/comercio-internet.html>

GUTIÉRREZ, María Clara. Abogada de la Dirección de Integración Económica. Ministerio de Comercio Exterior de Colombia. Dirección: <http://www.mincomex.gov.co/ecommerce/>

MARTÍNEZ SALCEDO, Claudia. Primeros Avances Legales en Comercio Electrónico. Dirección: <http://biblioteca.itesm.mx->

NARRO, Itziar. Latinoamérica Apoya el Comercio Electrónico a través de la Firma Digital. Dirección: redaccion@iblnews.com

URIBE, Erika. Reglas Claras. Dirección: www.empresa-e.com

Boletín IRIS No. 43. Internet y el Derecho Financiero Tributario. Dirección: <http://www.rediris.es/rediris/boletin/43/enfoque2.html>

Boletín Noticioso sobre Derecho Informático. Aspectos Jurídicos del Internet y del Comercio Electrónico. Academia Mexicana de Derecho Informático (AMDI). del 26 al 4 de Marzo de 2001. Año 1. Número 5. Dirección: www.amdi.org.mx

Boletín Noticioso sobre Derecho Informático. Aspectos Jurídicos del Internet y del Comercio Electrónico. Del 26 al 4 de Marzo de 2001. Año 1. Número 5. Dirección: www.amdi.org.mx

Organización Mundial de la Propiedad Intelectual. (WIPO). Direcciones:

1. <http://www.wipo.org>
2. <http://www.wipo.org/eng/ratific/c-wipo.htm>
3. process@wipo2.wipo.int
4. <http://ecommerce.wipo.int/index-es.html>

Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional. (CNUDMI). Dirección: <http://www.uncitral.org/>

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos. (OCDE). Dirección: <http://rtn.net.mx/ocde/ocde.html>

Área de Libre Comercio de las Américas. (ALCA). Dirección: http://www.alca-ftaa.org/alca_s.asp

Cámara de Comercio Internacional. (ICC). Dirección: <http://www.iccmex.org.mx/>