

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN MEXICALI



EL CRÉDITO FISCAL

Tesis

Que para obtener el Grado de
MAESTRO EN FISCAL

Presenta:

GERARDO DE LA TORRE CELIS

Director:

MC. LEONEL ROSILES LOPEZ

ÍNDICE

Página

INTRODUCCIÓN.....	3
CAPÍTULO I. Antecedentes del comercio electrónico	
1.1. Reseña histórica del comercio.	9
1.2. Nacimiento de la Regulación Jurídica del Comercio.....	13
1.3. El comercio electrónico.....	15
CAPÍTULO II. Regulación de los Tratados y leyes en México	
2.1. Jerarquía e interpretación de los Tratados.....	18
2.2. Jerarquía de Leyes.....	23
CAPÍTULO III. Aspectos Tributarios	
3.1. Obligación tributaria.....	28
3.2. Crédito Fiscal.....	32
3.3. Causación de la Obligación Tributaria.....	34
3.4. Determinación del Crédito Fiscal.....	36
CAPÍTULO IV. El crédito fiscal en las actividades comerciales vía Internet.	
4.1. Determinación del crédito y el establecimiento Permanente en el Comercio Electrónico.....	40
4.2. Legalidad del Comercio Electrónico.....	44
4.3. Administración Tributaria y el Comercio Electrónico.....	49
4.4. Iniciativa de Ley en el Congreso de la Unión.....	50
CONCLUSIONES.....	53
FUENTES DE CONSULTA.....	55

INTRODUCCIÓN

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El desarrollo de la tecnología en los últimos años, ha generado progresos en todos los aspectos, tal es el caso del Internet, el cual ha venido a ser parte de nuestras vidas y de nuestras costumbres, tan es así, que se ha vuelto esencial en nuestra forma de buscar información, de entretenernos, de comunicarnos y hasta de comprar y vender bienes.

No debemos soslayar que el desarrollo tecnológico trae grandes beneficios a nuestra sociedad, ejemplo de ello es que hoy en día cualquier persona puede comunicarse con otra desde un continente a otro en cuestión de segundos, ya sea a través de medios telefónicos o por medio de Internet mediante el cual se pueden comunicar por escrito, en forma verbal e incluso en video conferencia; así mismo, las empresas han encontrado grandes oportunidades en los desarrollos de las comunicaciones.

Así las cosas, debe resaltarse que los costos de las comunicaciones se han reducido gracias al Internet, por lo que tanto las grandes como pequeñas empresas se han visto beneficiadas con ello.

El desarrollo de estas tecnologías y de las telecomunicaciones ha hecho que los intercambios de datos crezcan a niveles extraordinarios, simplificándose cada vez más y creando nuevas formas de comercio, y en este marco se desarrolla el Comercio Electrónico.

Comercio que se sustenta elementalmente en el uso de Internet para ejecutar actividades mercantiles, como lo son entre otros el ofrecer y demandar servicios y productos, crear o pactar negociaciones con la contraparte, desarrollar

tramites bancarios, realización de pagos a terceros y hasta cobrar adeudos, mismos que se pueden realizar desde la comodidad de la oficina o casa.

Cabe resaltar que el uso del Internet también es utilizado por gobierno Federal, Estatal y hasta Municipal, para la recaudación de los pagos de impuestos, como para la realización de compras y licitaciones los cuales se hacen en forma expedita.

Bajo estas premisas se puede afirmar que la realización del comercio electrónico no significa solamente comprar cosas a través de Internet, sino la posibilidad de establecer una línea de comercio estable y realizar a través de medios electrónicos toda una conducta mercantil que incluye ofertas, pedidos, negociaciones, en general todo lo que es usual en el comportamiento de la vida mercantil, incluyendo todos los problemas legales que conllevan las transacciones de negocios.

Resulta importante comentar, que en México no existen Leyes que regulen en forma específica las negociaciones mercantiles vía Internet, razón por la cual el comercio electrónico contribuye a la transacción informal, dificultando así la determinación de créditos fiscales.

Estudiosos del Derecho aseveran que existe un atraso de dos años o más en materia de legislación del comercio electrónico, y de acuerdo con otros legistas no hay leyes que garanticen la sanción de operaciones fraudulentas efectuadas por Internet, sin embargo, el comercio electrónico se fortalece cada día mas, provocando así una urgente necesidad de buscar la protección de los usuarios a través de legislaciones en la materia.

OBJETIVO

- 1.- Estudiar la legislación mexicana en materia de tributación en el comercio electrónico.
- 2.- Analizar la tributación y determinación del crédito fiscal en el comercio electrónico en las legislaciones Internacionales.
- 3.- Examinar la viabilidad tributaria del comercio electrónico.
- 4.- Proponer medidas jurídicas para una correcta tributación en materia de comercio electrónico.

JUSTIFICACIÓN

Conocedores de la materia, afirman que la regulación del comercio electrónico no es fácil, sin embargo, se han interesado en la realización de estudios y análisis con respecto a la legislación del comercio electrónico; y toda vez que es una práctica común, la comercialización de productos de toda índole vía Internet, como lo son entre otras, ventas de automóviles, ropa, zapatos, accesorios para computadoras y alimentos, no existe aun certeza jurídica del lugar en que se efectúa la venta o compra del o los productos ofertados, razón por la cual la incógnita respecto a quien pertenece el pago de los impuestos de la venta, aún no es dilucidada.

El Comercio juega un papel trascendental en la vida humana, por lo que dada su fuerza histórica-jurídica, es necesario analizar su evolución, ya que al estar consagrada en parte por la legislación mexicana, conviene realizar nuevamente su análisis para la debida legislación Fiscal del comercio electrónico; en consecuencia, debemos canalizar los conocimientos y criterios jurídicos, que nos lleven al camino de la legalidad, buscando con ello, el subsanar los errores y lagunas de nuestra legislación, máxime que en nuestra actualidad a proliferado con gran fuerza, incitando así a la comercialización informal desde un punto de vista fiscal, ya que en su gran mayoría las transacciones se efectúan sin pago alguno de impuestos.

En consecuencia, resulta eminente el análisis de los conceptos Constitucionales, Tratados Internacionales y del derecho comparado aplicables al caso en estudio.

METODOLOGÍA

La importancia de disponer de la información requerida en un momento determinado, con la invasión y el exceso de oferta que existe en la llamada Sociedad de la información y en el paraíso del Internet, nos ha obligado a adquirir habilidades para hallar la información que necesitamos verdaderamente, y al mismo tiempo organizarla cuando disponemos de ella.

En este trabajo se pretende realizar un estudio del comercio electrónico y su legislación, motivo por el cual se ofrece una metodología hermenéutica, a través de las Bibliotecas, como Servicios de información organizados y navegación vía Internet, con el objeto de obtener la información necesaria, normas jurídicas positivas aplicables al ámbito en estudio y criterios subjetivos, sin descartar con ello, el análisis de los criterios emitidos por estudiosos del Derecho, quienes han forjado a nuestra Doctrina, aunado a los criterios Jurisprudenciales y Tesis aisladas emanadas de las Autoridades Judiciales.

Una vez finalizado con los estudios y análisis propuestos, arrojaremos nuestros criterios, mismos que podrán ser distintos, iguales o probablemente eclécticos, sin olvidar que estos deberán encontrarse debidamente fundamentados en las normas jurídicas y/o en principios del derecho.

CAPÍTULO I
ANTECEDENTES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.

1.1. RESEÑA HISTÓRICA DEL COMERCIO.

Los orígenes del comercio se remontan a finales del Neolítico, cuando se descubrió la agricultura, la cual se practicaba como una medida de subsistencia, por lo que las cosechas obtenidas eran las justas para la población dedicada a los asuntos agrícolas. Sin embargo, a medida que iban incorporándose nuevos desarrollos tecnológicos al día a día de los agricultores, como lo fueron la fuerza animal, las cosechas obtenidas eran cada vez mayores; así que en ese momento se dan las condiciones necesarias para el nacimiento del comercio, favorecido por dos factores:

- Las cosechas obtenidas eran mayores que la necesaria para la subsistencia de la comunidad; y,
- Ya no era necesario que toda la comunidad se dedicara a la agricultura, por lo tanto parte de la población empezó a especializarse en otros asuntos, como la alfarería o la siderurgia.

Por lo tanto, los excedentes de las cosechas empezaron a intercambiarse con otros objetos en los que otras comunidades estaban especializadas. Normalmente dichos objetos eran elementos para la defensa de la comunidad, depósitos para poder transportar o almacenar los excedentes alimentarios, nuevos utensilios agrícolas, o incluso objetos de lujo como espejos y pendientes.

Este comercio primitivo, no solo supuso un intercambio local de bienes y alimentos, sino también un intercambio global de innovaciones científicas y tecnológicas, dando inicio a los trabajos en hierro, bronce, el torno, la navegación, la escritura, es decir, nuevas formas de urbanismo.

En la Península Ibérica este periodo se conoce como el Orientalizante, por las continuas influencias recibidas de Oriente, surgiendo en este momento la cultura ibérica.

Además del intercambio de innovaciones, el comercio también propició un paulatino cambio de las sociedades, pues la riqueza podía almacenarse e intercambiarse. Empezaron a aparecer las primeras sociedades capitalistas tal como las conocemos hoy en día, y también las primeras estratificaciones sociales.

En un inicio las clases sociales eran simplemente la gente del poblado y la familia del dirigente. Más adelante aparecieron otras clases sociales más sofisticadas como los guerreros, los artesanos, los comerciantes, etc.

Debe comentarse que durante la comercialización en las antiguas civilizaciones se creó la figura del trueque, consistente en intercambiar mercancías por otras mercancías de igual valor, sin embargo, el principal inconveniente de este tipo de comercio fue que las dos partes involucradas en la transacción comercial tenían que coincidir en la necesidad de las mercancías ofertadas por la otra parte.

Para solucionar este problema surgieron una serie de intermediarios que almacenaban las mercancías involucradas en las transacciones comerciales. Estos intermediarios muy a menudo añadían un riesgo demasiado elevado en estas transacciones, y por ello este tipo de comercio fue dejado de lado rápidamente cuando apareció la moneda.

La moneda o dinero, en una definición más general, es un medio acordado en una comunidad para el intercambio de mercancías y bienes. El dinero, no sólo tiene que servir para el intercambio, sino que también es una unidad de cuenta y

una herramienta para almacenar valor. Históricamente ha habido muchos tipos diferentes de dinero, desde cerdos, dientes de ballena, cacao, o determinados tipos de conchas marinas. Sin embargo, el más extendido sin duda a lo largo de la historia es el oro.

Por lo que el uso del dinero en las transacciones comerciales supuso un gran avance en la economía; pues ya no hacía falta que las partes implicadas en la transacción necesitaran las mercancías de la parte opuesta.

Civilizaciones más adelantadas, como los romanos, extendieron este concepto y empezaron a acuñar monedas, las cuales eran objetos especialmente diseñados para este asunto. Aunque estas primitivas monedas, al contrario de las monedas modernas, tenían el valor de la moneda explícito en ella. Es decir, que las monedas estaban hechas de metales como oro o plata y la cantidad de metal que tenían era el valor nominal de la moneda.

El único inconveniente que tenía el dinero era que al ser un acuerdo dentro de una comunidad, podía tener no sentido un dinero fuera de contexto. Por ejemplo, si el elemento de intercambio de una comunidad eran dientes de ballena, aquellos dientes no tenían ningún valor fuera de la comunidad. Por ello un poco más adelante surgió el concepto de divisa. La divisa, es un elemento de intercambio aceptado en una zona mucho más amplia que la propia comunidad, con la cual se facilitó el comercio intercontinental en gran medida.

La divisa más habitual era el oro puro, aunque a lo largo de la historia también aparecieron otros tipos, como la sal o la pimienta.

1.2. NACIMIENTO DE LA REGULACIÓN JURÍDICA DEL COMERCIO.

En cuanto al nacimiento de los tribunales del comercio, cabe precisar que gracias a los distintos gremios de comerciantes se establecieron tribunales encargados de dirimir las controversias que surgieran entre sus agremiados sin las formalidades del procedimiento, y sin explicar las normas del derecho común, sino los usos y costumbres de los mercaderes; con ello se fue creando un derecho de a base de la costumbre e inspirado en la satisfacción de las necesidades del comercio.

El origen de muchas instituciones comerciales, se dieron en el derecho mercantil medieval, como lo son las sociedades mercantiles, la letra de cambio, entre otras; en lo concerniente a la Edad Moderna, es de comentar que va aparejada, a la decadencia de los gremios de mercaderes que habían llegado a asumir facultades propias del poder público.

Un acontecimiento de gran importancia en la historia del derecho mercantil es la promulgación por Napoleón del Código del Comercio francés, que entro en vigor en el año de 1808, teniendo este código como objetivo primordial el de realizar actos de comercio, y no la cualidad de comerciante, lo que termina la competencia de los tribunales mercantiles y la aplicación del código, pero el elemento subjetivo no deja de influir en cuanto se presumen mercantiles los actos realizados por un comerciante.

Surge además el Código de Comercio para el Imperio Alemán, entrando en vigor en 1900, mediante el cual se regulaba a los comerciantes bajo un carácter subjetivo que había tenido en sus principios el derecho mercantil.

En la Nueva España, se imitaron las instituciones jurídicas comerciales de

la metrópoli, y hacia el año de 1581 los mercaderes de la ciudad de México construyeron su universidad que fue autorizada por la real cédula de Felipe II, otorgando la facultad de legislar en materia de comercio al Congreso Federal a consecuencia de la reforma que se hizo por ley del 14 de diciembre de 1883, a la fracción X del artículo 72 de la Constitución. En virtud de esta reforma se elaboró, con carácter federal un nuevo código de comercio que comenzó a regir el 20 de julio de 1884.

Por su parte la codificación mercantil en México, se promulgó en 1889, entrando en vigor el 1 de enero de 1890, dicho código aun no ha sido abrogado, sin embargo, ha sufrido varias reformas, siendo derogados ciertos preceptos, para dar origen a las leyes que actualmente se encuentran en vigor, Ley de Títulos y operaciones de Crédito (26 de agosto de 1932); Ley de Sociedades Mercantiles (28 de julio de 1934); Ley sobre el Contrato de Seguro (26 de agosto de 1935), y Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos (31 de diciembre de 1942).

1.3. EL COMERCIO ELECTRÓNICO.

Dado lo anterior, es de comentar que el comercio electrónico juega un papel sumamente importante en la mejora continua de las negociaciones, pues esta figura nace como una alternativa de reducción de costos y como herramienta fundamental en el desempeño empresarial, considerado como el conjunto de transacciones comerciales y financieras realizadas a través del procesamiento y transmisión de información, incluyendo texto, sonido e imagen.

Gracias al comercio electrónico las compañías han logrado ser más eficientes y flexibles en sus operaciones internas, para así trabajar de una manera más cercana con sus proveedores y estar más pendiente de las necesidades y expectativas de sus clientes. Además permite seleccionar a los mejores proveedores sin importar su localización geográfica para que de esa forma se pueda vender a un mercado global.

Al mismo tiempo el Comercio electrónico hace sencilla la labor de los negocios hacia con los clientes, reduce los costos, precios y garantiza una disponibilidad las 24 horas del día; traduciéndose en un aprovechamiento que proporcionan las nuevas tecnologías de la información, como la ampliación de la oferta, la interactividad y la inmediatez de la compra, con la particularidad de que se puede comprar y vender a quién se quiera, dónde y cuándo se pretenda.

No pasa inadvertido que este tipo de negociaciones tiene sus desventajas, como lo es la producción de la desconfianza en cuanto a la seguridad del sistema, es decir, a pesar de todas las ventajas que hay para el comercio electrónico, estas

transacciones tienen un alto porcentaje de riesgos, fraude o alteración de datos personales, lo cual inhibe el uso de estos medios a determinados compradores y hasta vendedores.

No obstante lo anterior, la transacción comercial o intercambio de información, mediante el uso de nueva tecnología de comunicación es sumamente fructuosa, claro, teniendo siempre en cuenta que también tiene sus detrimentos, (como el fraude), no se desarrolla con plena veracidad en nuestro país, debido a esos menoscabos que no han permitido el éxito del comercio electrónico pero en la actualidad se aspira a superar esos obstáculos que han impedido su progreso, para que de esta manera el comercio electrónico se convierta en una fuente confiable para la compra y la venta, así como una actividad que ayude a estabilizar la economía del país de manera tranquila.

CAPÍTULO II
REGULACIÓN DE LOS TRATADOS Y LEYES EN
MÉXICO.

2.1. JERARQUÍA E INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS.

La Jerarquía normativa que guardan los Tratados Internacionales ante la Constitución, provocó gran polémica ante la expectación de los Estudiosos del Derecho, sin embargo, por criterios de las autoridades Judiciales se estableció el criterio a seguir, sirviendo como fundamentos legales el numeral 133 Constitucional mismo que establece lo siguiente:

" Art. 133.- Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y 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 la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de los Estados".

Los criterios que ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) en temas polémicos y de alto impacto en la vida nacional se han vuelto, frágiles y susceptibles de sufrir cambios radicales en cuanto a su postura, que pueden ir de un extremo a otro, dependiendo únicamente de quiénes formen parte del máximo tribunal del país.

Eso es lo que ha pasado cuando a la Corte se le ha preguntado, en diferentes momentos, cuál es la jerarquía que tienen los tratados internacionales en México.

De diciembre de 1992 a mayo de 1999, en el máximo tribunal del país prevaleció la idea, plasmada en la tesis P.C/92, de que lo que decían los tratados internacionales estaban por debajo de la Constitución, pero tenía la misma jerarquía normativa que las leyes nacionales.

Es decir que en términos prácticos, en orden de jerarquía la Constitución era la principal norma de México y, en un segundo término, en igualdad de condiciones, se encontraban los tratados internacionales y las leyes nacionales.

En 1999 la SCJN, al revisar un juicio de amparo que promovió el Sindicato de Controladores del Transporte Aéreo, estableció un criterio aislado en el sentido de que los tratados tenían una jerarquía superior a todas las leyes y, por ende, la validez de las mismas dependía de su concordancia con los tratados.

Localización: Novena Época

Instancia: Pleno

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

Página: 46

Tesis: P. LXXVII/99

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional

TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad

internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.". No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal.

Amparo en revisión 1475/98. Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo. 11 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Antonio Espinoza Rangel.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de octubre en curso, aprobó, con el número LXXVII/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y nueve

Para unos la decisión de los ministros era la correcta; para otros los tratados debían ubicarse a la par de la Constitución mexicana, y para otros más no era posible establecer una jerarquía, y menos de inferioridad, entre los tratados y las leyes.

A ocho años de distancia, con tres nuevos ministros -distintos a los que originalmente emitieron el fallo en 1999 y después de someter a análisis este tema durante más de dos años, el pleno de la Corte, en esencia, ratificó el criterio sobre la jerarquía que tienen los tratados en la vida jurídica de nuestro país. Aunque con un matiz y después de una votación dividida de seis contra cinco.

Esta votación hace posible que el criterio de la Corte pueda ser modificado en cuanto los ministros Genaro Góngora Pimentel y Mariano Azuela Güitrón culminen el periodo para el que fueron elegidos y sean sustituidos en diciembre de 2009.

La mayoría de los ministros de la que formaron parte Góngora y Azuela-determinaron que los tratados internacionales, junto con lo que denominaron "leyes generales", son las normas de mayor importancia en la República mexicana, después de la Constitución.

En otras palabras, en esta ocasión la Corte situó en el mismo nivel a los tratados internacionales y las "leyes generales".

Dentro de las "leyes generales" sólo se encuentran aquellas que el Congreso tuvo que emitir por mandato expreso de algún artículo de la Constitución, como es el caso de la Ley General de Educación, la Ley General de Seguridad Pública y la Ley General de Asentamientos Humanos.

Por debajo de las leyes generales y de los tratados internacionales, la Corte ubicó a todas las demás leyes, federales, estatales y del Distrito Federal (que pueden emitir, de manera libre, el Congreso de la Unión, los congresos estatales y la Asamblea Legislativa del DF), así como las normas municipales.

La consecuencia de esta decisión es que todas las leyes o normas que vayan en contra de lo que establecen los tratados internacionales pueden ser declaradas inconstitucionales.

2.2. JERARQUÍA DE LEYES.

Es importante hacer notar que el valor jerárquico de cada ordenamiento fija el orden de atención que deberá asignar el usuario de la ley, de ahí que la gradación en nuestro sistema jurídico, ha sido determinada por el siguiente orden jerárquico:

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Leyes generales y Tratados Internacionales.
3. Leyes Federales distintas a las generales.
4. Constituciones de los estados.
5. Leyes estatales.
6. Decretos.
7. Acuerdos.
8. Reglamentos.
9. Circulares.
10. Oficios.

En nuestro país la Constitución es elaborada por el Poder Constituyente, entendiéndose por este al organismo que va a crear el orden jurídico supremo; Luís Recaséns dice que “el poder constituyente no se halla restringido por ninguna autoridad humana, pero debe obedecer a los principios de justicia y a los demás valores jurídicos, y a la opinión social que lo ha organizado”, ahora bien, cuando este poder termina su labor de crear el orden jurídico lo cual es implantado en la constitución, el Poder Constituyente desaparece.

La constitución política es la norma jurídica fundamental; es aquel escrito donde contiene todas las decisiones políticas; como la forma de Gobierno, organismos, etc.

La enciclopedia Encarta menciona “La Carta Magna de México garantiza y protege en sus primeros 28 artículos los derechos fundamentales, contenidos en el título primero, capítulo uno de la Constitución Federal. El artículo primero de la Constitución declara: "En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías (derechos fundamentales) que otorga esta Constitución, las cuales no podrán suspenderse, ni restringirse sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece". Este artículo garantiza la igualdad de los individuos para ser protegidos por la ley. Mediante los derechos fundamentales consagrados en la constitución la ciudadanía hace valer sus derechos frente al poder del Estado, trazando los límites de actuación del Estado frente a los particulares y consisten en el respeto a los derechos del hombre, que a su vez están constituidos por la facultad de los individuos para disfrutar de la igualdad, de la libertad, de la propiedad y de la seguridad.”

Se necesita tomar en cuenta; y conocer lo que es un tratado; como el tratado internacional ya que es un acuerdo que se celebra dos o más estados, con un fin; resolver problemas de interés común. Pero, esto tratados sólo pueden celebrarse por el presidente de la República, los tratados por lo tanto se encuentran entre las normas jurídicas de máxima categoría; siempre y cuando los tratados internacionales que estén de acuerdo con la Constitución, celebrados y que se celebren por el presidente de la República con aprobación del Senado, son de cumplimiento obligatorio en todo el país.

Las leyes federales son creadas por el Congreso de la Unión, no obstante dentro de éstas se encuentran las "leyes generales", que son aquellas que el Congreso tuvo que emitir por mandato expreso de algún artículo de la Constitución, como es el caso de la Ley General de Educación, la Ley General de Seguridad Pública y la Ley General de Asentamientos Humanos.

Y las Leyes federales distintas a las generales, son las que son creadas sin la existencia del mandato expreso de la Constitución, aun y cuando tanto las

generales como las demás de ámbito federal, tienen en común el objeto de ser aplicadas en todo el territorio nacional.

El decreto, es aquel que se refiere como disposiciones del poder ejecutivo referido al modo de aplicación de las leyes en relación con los fines de la Administración Pública, estas deben estar firmados por el secretario de Estado; es de igual forma la disposición de un órgano legislativo que no tiene el carácter general atribuido a las leyes.

El reglamento, es una disposición de carácter legislativo, expedida por el ejecutivo, debe aplicarse a todas las personas cuya situación quede bajo su campo de acción. La ley sólo da bases para presentar, y hacer posible su aplicación, los reglamentos tienen como fin facilitar el mejor cumplimiento de la ley

Las normas jurídicas individualizadas son aquellas que se refieren a situaciones jurídicas concretas o particulares, o sea son actos que comprenden la voluntad y el interés de un número limitado de personas. Para algunos autores no se trata de normas jurídicas en realidad, sino de actos jurídicos regidos por normas jurídicas. Se consideran normas jurídicas individualizadas:

1) Los contratos; este es un acuerdo de voluntades entre determinadas personas para transferir obligaciones y derechos.

2) Los testamentos; Como los indica el Diccionario enciclopédico “es la declaración de su última voluntad hace una persona, disponiendo de bienes y de asunto que le atañen, por el cual el otorgante dispone de sus bienes, obligaciones y derechos transmisibles para después de su muerte”.

3) Las sentencias, en la enciclopedia Grolier dice: “Es la resolución llevada a cabo por el órgano jurisdiccional que pone fin a un procedimiento judicial. La sentencia

contiene una declaración de voluntad del juez o tribunal en la que se aplica el Derecho a un determinado caso concreto.”

Las resoluciones administrativas: Son las decisiones de la autoridad gubernamental, por lo donde se impone una obligación o se niega determinada obligación.

CAPÍTULO III
OPORTUNIDAD COMERCIAL POR MEDIOS
ELECTRÓNICOS.

3.1 OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

En la actualidad nuestro país ha tenido que enfrentarse a una muy difícil realidad; una realidad en la cual las crisis económicas, sociales y políticas aunadas a la determinante tarea por el rescate de nuestra economía; se han visto reflejadas en una cambiante y rigurosa política económica a seguir, todo esto ha convertido al proceso de fiscalización en una práctica cuya realización es día a día una tarea cada vez mas compleja, además de ser respaldada por un proceso coercitivo por parte de la autoridad tributaria.

Ante esto se ha hecho necesario afrontar la responsabilidad de especializarse en el análisis de la Legislación Tributaria vigente; una legislación que hoy en día ha sido duramente criticada por sus fuertes imposiciones, constantes modificaciones y duras sanciones legales a quienes las eviten o infrinjan; por eso la responsabilidad y necesidad de conocer en forma muy objetiva y detallada cada uno de los fundamentos que generan los Créditos Fiscales siendo éstos el principal elemento en la relación Jurídico-Tributaria.

Así pues, la facultad del Estado para exigir a sus ciudadanos el tributo se establece en el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, misma que a su letra dice:

"Son obligaciones de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos del Estado, Federación y Municipio en que se resida de manera proporcional y equitativa."

De esta disposición se desprenden seis principios básicos:

1. **Principio de generalidad.** Esté principio se apoya en el enunciado inicial del artículo 31, Frac. IV de nuestra constitución, "Es obligación de los

mexicanos". La obligación es general, es para todos: tanto personas físicas como personas morales, todos estamos obligados.

2. **Principio de obligatoriedad.** Todos estamos obligados y esto se traduce en que el gobierno posea entonces la facultad económico-coactiva para hacer que los contribuyentes paguen impuestos.
3. **Principio de vinculación con el gasto público.** La autoridad está obligada a cobrar impuestos hasta por el importe de lo que presupueste erogar (presupuesto de egresos) y no por encima. Los contribuyentes estamos obligados a contribuir para el gasto del gobierno, no para el ahorro gubernamental; por tal motivo si el gobierno estuviera cobrando más de lo que gasta, estaría obligado a reducir los impuestos.
4. **Principio de legalidad.** No puede existir ningún impuesto en México si no hay una ley que lo regule y que le de origen y vigencia.
5. **Principio de proporcionalidad.** El contribuyente debe de aportar de acuerdo con su capacidad contributiva. Si tiene poco, paga menos; si tiene mucho, paga más.
6. **Principio de equidad.** Deberá gravarse igual a los iguales y desigual a los desiguales. Las leyes fiscales deberán aplicarse consistentemente gravando sin excepción a quienes realicen actos similares.

En la Legislación Tributaria se menciona de nuevo este lineamiento preciso que da por establecido el principio de legalidad y la relación Estado-Contribuyente, dentro de las Disposiciones Generales del Título I, artículo 1 del Código Fiscal de la Federación: "Las Personas Físicas y Morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas."

Por su parte el artículo 4 del mismo código hace mención del Crédito Fiscal, al establecer que "Son Créditos Fiscales los que tengan derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, aprovechamientos o sus respectivos accesorios."

Luego entonces de esta manera, vemos que el Crédito Fiscal es el medio esencial por el cual los contribuyentes otorgan al mismo Estado la contribución correspondiente que se causa desde el momento en que éste caiga dentro las situaciones jurídicas o previstas por las leyes fiscales respectivas vigentes.

El Derecho Fiscal, no solamente regula la obligación del contribuyente que consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haber causado un tributo, sino además la facultad de exigir coercitivamente el mencionado tributo en caso de la falta del pago oportuno.

El apego a la ley se marca como de aplicación estricta, ante esto el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación (CFF) menciona:

"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."

Mediante este artículo observamos la importancia de apearse estrictamente a los términos que la ley nos indica en cuanto a la determinación de un crédito fiscal

Como se mencionó anteriormente, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren, el artículo 6 del CFF marca esta causal,

además este mismo artículo establece las fechas o plazos de presentación de los pagos y los comprobantes autorizados para cubrir dichas contribuciones; todas estas disposiciones son de carácter general y como indica el artículo 5 anteriormente mencionado son de aplicación estricta; así que, interpretar, apegarse y cumplir con ellas harán que la relación Jurídica-Tributaria sea veraz y exenta de cargas por sanciones fiscales o jurídicas que puedan resultar de una mala aplicación o interpretación de la ley.

3.2 CRÉDITO FISCAL

Al haber determinado la obligación contributiva o tributaria, o cuantificada en cantidad líquida, es decir, que se haya precisado su monto, surge entonces lo que se denomina Crédito Fiscal.

Se puede decir que los Créditos Fiscales están más identificados explícitamente con la determinación en cantidad líquida de una contribución, multa, recargo etcétera que con el nacimiento o causación de la obligación contributiva o tributaria, ya que estos se dan en diferentes momentos.

El nacimiento o causación de la obligación contributiva o tributaria inicia en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas por la ley y que generan la obligación.

En cambio, la determinación de la obligación contributiva o tributaria es un acto posterior a su nacimiento o causación, que consiste en precisar si el acto realizado encuadra en el supuesto previsto por la ley y que genere la citada obligación contributiva, que posteriormente será cuantificada en cantidad líquida, ya sea realizada por el contribuyente o por la autoridad fiscal, aplicando los procedimientos establecidos en la ley fiscal para obtener el importe del Crédito Fiscal a pagar.

Es importante señalar que actualmente el Código Fiscal de la Federación (CFF), no define propiamente lo que debe entenderse por Crédito Fiscal, sino que se limita a dar un listado de lo que se consideran Créditos Fiscales previstos en el numeral 4 del citado Código, mismo que a su letra dice:

“Son Créditos Fiscales los que tenga 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."

Los Créditos Fiscales son, como cita la ley, los derechos de cobro a favor del Estado o de sus organismos descentralizados (IMSS, INFONAVIT, entre otros), los cuales se integran por:

1. Contribuciones;
2. Recargos;
3. Sanciones (multas);
4. Gastos de ejecución; e,
5. Indemnizaciones por cheques devueltos.

La relación directa entre cada uno de los anteriores conceptos es muy obvia, si la autoridad detecta algún impuesto o contribución aún vigente, omitido por el contribuyente, entonces procederá a cuantificar los recargos, las multas aplicables y, por tanto, a determinar el Crédito Fiscal, asignándole un número de control y exigiendo al contribuyente el pago de dicho crédito.

3.3 CAUSACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Una de las fuentes más importantes en el estudio del derecho fiscal, es el nacimiento o causación de la obligación contributiva o tributaria, por ser en ese momento donde surge o nace la obligación de dotar materialmente al Estado de los recursos económicos necesarios para sufragar los gastos públicos.

De conformidad con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran y se determinarán conforme a dichas disposiciones, es decir, para que se cause o nazca una obligación contributiva, debe realizarse el hecho o situación prevista por la ley fiscal respectiva.

Una vez que nace o se causa la obligación contributiva o tributaria, resulta imprescindible conocer las reglas conforme a las cuales debemos determinar en cantidad líquida, el importe a cargo del contribuyente, procedimiento que se le conoce doctrinalmente como: "Determinación de la obligación contributiva o tributaria".

No obstante que la legislación fiscal no lo regula, en el análisis del mismo podemos identificar tres momentos, a saber. El nacimiento o causación, que son la realización de los hechos, actividades o situaciones gravadas por la ley; la determinación, que consiste en el señalamiento de que la acción o conducta realizada encuadra en el supuesto previsto por la ley; la liquidación consiste en la operación de los cálculos matemáticos correspondientes, obtener el importe de la contribución a pagar, o sea el Crédito Fiscal, y el momento o época de pago de la contribución respectiva.

El nacimiento o casación de la obligación contributiva o tributaria puede derivar de los siguientes supuestos:

1. Porque el contribuyente haya originado el nacimiento de la obligación individualmente, al realizar los hechos gravados por la ley fiscal respectiva.
2. Porque el contribuyente haya originado el nacimiento de la obligación al realizar los hechos gravados por la ley fiscal respectiva, en concurrencia con otra persona (copropietario).
3. Porque el contribuyente haya sustituido al sujeto pasivo originario voluntariamente (herederos o legatarios).
4. Porque el contribuyente haya sustituido al sujeto pasivo originario, por disposición de la ley fiscal respectiva (fedatarios públicos).
5. Porque el incumplimiento de una obligación fiscal trajo como consecuencia la evasión total o parcial de contribuciones, por parte del que dio nacimiento a la obligación fiscal (patrones).
6. Por haber adquirido un bien que se encuentra afecto al pago de contribuciones adeudadas por el anterior propietario o poseedor (adquisición de negociaciones).

3.4 DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

Por determinación debemos entender el razonamiento lógico jurídico, para precisar si la conducta realizada encuadra o no en el supuesto previsto por la ley, como generadora de la obligación contributiva o tributaria, para que a su vez se aplique el procedimiento de liquidación establecido por la ley fiscal respectiva y, previas las operaciones matemáticas correspondientes, obtener el importe a pagar de la cantidad líquida, o sea el Crédito Fiscal a cargo del contribuyente.

La liquidación, la realización de las operaciones matemáticas para precisar la cantidad de la contribución correspondiente, deberá hacerse en moneda nacional, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, conforme a las normas vigentes en el momento de su causación.

La determinación de la obligación contributiva o tributaria, puede hacerse por el contribuyente. En nuestro sistema fiscal, prevalece el principio de la autodeterminación de las contribuciones, es decir que por disposición expresa de la ley, en principio le corresponde la contribuyente o sujeto pasivo, determinar y liquidar el importe de la contribución a su cargo, de conformidad con el artículo 6 del CFF.

Este sistema se establece porque el contribuyente es el que dispone de los elementos necesarios para determinar si su conducta encuadra o no con el supuesto previsto por la ley, como generador de la obligación contributiva o tributaria, y obtener de acuerdo a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, el importe de la contribución a pagar, reservándose la autoridad fiscal el derecho de revisar lo declarado o manifestado por el contribuyente.

Si es la autoridad fiscal a la que corresponde efectuar la determinación de la contribución por disposición expresa de la ley, los contribuyentes deberán proporcionarle la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la

fecha de su causación, en los términos del artículo 6 Del Código Fiscal de la Federación.

Además, la determinación podrá realizarse por acuerdo de ambos, es cuando tanto la autoridad fiscal como el contribuyente, según los datos requeridos por la ley de que se trate, determinarán el monto a pagar. Actualmente no se utiliza en nuestra legislación por considerarse que fomenta la corrupción.

Existen varios supuestos que generan el nacimiento o causación y la posterior determinación de los Créditos Fiscales, como lo son:

La contribución se determina y se paga antes de que se cause o nazca la obligación. En este supuesto, primero se paga el importe del futuro Crédito Fiscal y después se realizan los hechos generadores de la contribución. Como ejemplo se pueden mencionar los derechos de explotación forestal, primero se paga el importe y posteriormente se realiza la explotación.

La contribución se determina y se paga en el momento en que nace la obligación. En este caso se realizan los hechos o situaciones previstas por la ley que dan origen al nacimiento de la obligación contributiva, se determina y se paga el importe del Crédito Fiscal correspondiente, como ejemplo, se tienen los derechos por servicios de correos, en los cuales el importe se paga en el momento de solicitar el servicio de remisión de la pieza postal.

La contribución se paga después de que se cause o nazca la obligación. Es decir, primero se realizan los hechos generadores de la obligación contributiva, y después se determina en calidad líquida y se paga el importe dentro de los plazos establecidos por la ley correspondiente. Esta situación es la que actualmente prevalece en la mayoría de las leyes fiscales, por ser más cómodo para el contribuyente, estando sujeto a un registro para el control y revisión de sus obligaciones.

Es muy importante definir los elementos básicos y directos que interactúan en la relación tributaria.

En México constitucionalmente el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que el artículo 31 frac. IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos, únicamente menciona a la federación, los estados y los municipios.

De los 3 sujetos activos previstos en la legislación mexicana, únicamente la federación y los estados tienen plena potestad jurídica tributaria, es decir, no solamente pueden disponer libremente de las contribuciones que recaudan, sino que pueden dárselas así mismos a través de sus legislaturas respectivas. En cambio los municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones, tarea que está encomendada a las legislaturas de los estados.

El sujeto pasivo es la persona que conforme a la ley debe de satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.

Al estudiar al sujeto pasivo de la obligación contributiva encontraremos que no siempre es la persona a quién la ley señala como tal, sino que en ocasiones es una persona diferente quién funge como tal.

CAPÍTULO IV
EL CRÉDITO FISCAL EN LAS ACTIVIDADES
COMERCIALES VÍA INTERNET.

4.1. DETERMINACIÓN DEL CREDITO Y EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

El aumento de usuarios de los sistemas electrónicos de información y comunicación, especialmente de los usuarios de Internet, así como del impulso y crecimiento de las redes en el mundo, han colocado al comercio electrónico en un lugar esencial dentro de la dinámica de los mercados internacionales de bienes y servicios.

El Internet, como medio generador de contacto entre personas y/o sistemas "inteligentes", está dando lugar a diversos tipos de relaciones que se rigen necesariamente por el mundo del derecho, especialmente a partir del momento en que surgen obligaciones contractuales entre dos o más partes. Por lo que se puede validamente afirmar que el Internet se ha convertido en un elemento insustituible para el comercio, sin embargo, para efectos recaudatorios se da nacimiento al conflicto de la determinación del establecimiento permanente.

En la contratación electrónica estos conflictos son relevantes cuando los sujetos que intervienen en ella tienen distintas residencias fiscales, las mayores dudas se plantean en relación con la determinación de la residencia del proveedor o suministrador.

El criterio más seguido es el de la "sede de dirección efectiva", pero con las nuevas tecnologías, determinar cuál sea ésta puede resultar complicado. Por ejemplo, el lugar indicado en la página Web es fácilmente manipulable. Pero es que además, conocer quién está detrás de una página Web y dónde se encuentra localizado no es tarea fácil, porque los nombres de dominio que poseen los proveedores de Internet no se corresponden necesariamente con una ubicación

física conocida. Y si es difícil determinar la residencia del vendedor, no va a ser más sencillo localizar al adquirente de los bienes o servicios.

Conforme al Derecho comparado, se considera necesario observar la Ley de España 40/1998, del IRPF, establece como primer criterio que serán contribuyentes las personas físicas que tenga su residencia habitual en territorio español (artículo 8), y en el artículo 9 desarrolla los supuestos en los que se entiende que un determinado contribuyente es residente en España. Por otro lado, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece en su artículo 8.1 que estará sujeto por obligación personal de contribuir las entidades que tenga su residencia en territorio español, siempre que se cumpla alguno de los siguientes requisitos:

- 1 Que la entidad se haya constituido conforme a las reglas españolas;
- 2 Que tenga su domicilio social en territorio español;
- 3 Que tenga su sede de dirección efectiva en territorio español.

Centrándonos en el último requisito que es el que puede plantear problemas en relación con el comercio electrónico en cualquier País, máxime que dicho requisito se considera homogéneo para su aplicación correspondiente de cada estado.

Merece especial atención la incidencia que la contratación electrónica puede tener en el concepto de establecimiento permanente. Los Modelos de Convenios de Doble Imposición Internacional sobre la Renta y el Patrimonio lo definen como “un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad”.

Se citan ejemplos como las sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres y las minas, pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier lugar de extracción de recursos naturales, así como las obras de construcción o

montaje cuya duración exceda de doce meses. De estos Modelos, que son los que van a servir como referente en la mayoría de los convenios para evitar la doble imposición, no parece posible deducir que la instalación de equipos informáticos o electrónicos, sin una presencia física que por sí misma pueda constituir un lugar fijo de negocios, sea un establecimiento permanente.

Pero la OCDE, consciente de los problemas que plantea su definición en relación con la tributación efectiva de las rentas derivadas del comercio electrónico, trabaja ya en la modificación del artículo 5 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en México define al establecimiento permanente en su artículo 2 bajo el siguiente contexto:

“Para los efectos de esta ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes, se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fabrica, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.”

El problema más importante es saber si un servidor o una página web incorporada en un servidor localizado en el país del comprador o un país tercero puede considerarse establecimiento permanente a efectos fiscales.

De ahí que se comente que un servidor no puede ser considerado ni una instalación ni un lugar de trabajo, Quizá podría serlo si existiera además personal de la empresa trabajando en la tarea de atraer clientes que se conectaran a través de dicho acceso, pero no va a ser ese el caso más común.

No hay que olvidar que en Internet, los contratos se cierran entre la empresa y el cliente por vía telemática, por lo que en principio no existen agentes autorizados para actuar en su nombre. Además, el Modelo de Convenio de la OCDE, al definir al agente, utiliza la expresión “persona”, con lo que parece claro, con una interpretación estricta, que un equipo informático no puede considerarse como tal.

En el segundo supuesto, el servidor sólo está posibilitando que una empresa establezca una conexión a Internet, y realiza este servicio para la empresa del vendedor sin controlar después las transacciones que ésta realice a través del servidor.

En definitiva, podríamos establecer que ni una página Web ni un servidor pueden considerarse establecimiento permanente de una empresa en un estado, y el Estado de la fuente no podrá someter a imposición las rentas generadas por ellos.

En cuanto a las rentas derivadas de actividades profesionales, el artículo 11 del Convenio de la OCDE establece que las rentas que un residente en un Estado contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que este residente disponga de manera habitual en el otro Estado contratante de una base fija para el ejercicio de sus actividades.

Pues bien, el envío de trabajos (documentos, informes, etc) no parece que pueda encuadrarse dentro del marco del establecimiento permanente, con lo que el Estado receptor de la prestación no puede sujetar a imposición la renta obtenida por el profesional.

4.2. LEGALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN MÉXICO

Debido a la característica de libertad en las redes, es muy común pensar que el comercio electrónico, especialmente el que se realiza a través de Internet, ocurre en la nada jurídica y en una completa anarquía. Nada más alejado de la realidad, toda vez que los contratos en general, se regulan por nuestros códigos civiles y mercantiles, expresándose en la teoría general de las obligaciones. El comercio en general se rige por principios generales de derecho comercial internacional y de derecho internacional privado, en caso de transacciones internacionales y por el código de comercio y sus leyes, en transacciones nacionales.

Los pagos electrónicos, no sólo a través de Internet, ya sean por tarjetas de crédito, intermediarios electrónicos o dinero electrónico dan lugar al nacimiento de aspectos jurídicos como el tiempo de pago, la transmisión de riesgos o la prueba de pago, como si se tratase de una transacción entre ausentes (contratos telefónicos o telegráficos), que como decíamos es una situación jurídica contemplada por las diversas legislaciones desde antes del nacimiento de las redes, tanto en un ámbito nacional, como de derecho internacional privado.

Las empresas que han creado sus propios sitios con fines publicitarios y de mercadotecnia, han encontrado que pueden poner al alcance de millones de usuarios en el mundo sus servicios y productos, a través del uso de las diversas aplicaciones, como el Web, a través de la venta directa y las promociones. La interactividad que brinda su uso resulta un factor muy interesante tanto para las empresas que hacen uso de la mercadotecnia directa como de los consumidores, ya que cada empresa puede seleccionar tanto la forma de contratación con su cliente final, como la forma de pago más conveniente a sus necesidades y a las de sus clientes. Lo cierto es que cada transacción que se realiza, como acto de

comercio, está regulado por leyes nacionales e internacionales, algunas de las cuales incluyen reglas de orden público, como la legislación de protección al consumidor.

Cuando existe la manifestación de la voluntad de las partes de celebrar un contrato y el consentimiento es expresado libremente y sin vicios de la voluntad, ya sea por correo electrónico o por adhesión a un documento en el Web, este contrato existirá en nuestro país –dado el principio consensual de nuestro derecho contractual-, siempre y cuando no requiera de formalidades especiales señaladas por la ley. Un contrato se perfecciona cuando una parte hace una oferta y otra la acepta, aunque en los contratos entre ausentes es necesario verificar tanto la identidad de las partes, como su capacidad de contratar.

Salvo que el vendedor establezca en el documento electrónico que no está realizando una oferta (con expresiones como "sin compromiso", o "sujeto a confirmación"), la mayoría de los sistemas jurídicos europeos y de nuestros socios del TLC consideran que se hace una oferta de carácter mercantil y que su aceptación por el comprador en Internet constituye un acuerdo de voluntades (contrato) que da lugar a la responsabilidad que las partes acepten. En el caso de la ley estadounidense y la inglesa, un contrato se cierra cuando las partes muestran una voluntad e intención mutua de quedar sujetos por un conjunto de términos.

El Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia Federal, en su artículo 1804 establece que toda persona que propone a otra la celebración de un contrato fijándole un plazo para la aceptación de la misma, queda vinculado a su oferta hasta la terminación del plazo.

La oferta en Internet implica necesariamente una declaración unilateral de voluntad por la cual la parte que la hace propone la celebración de un contrato a una o más partes, o al "público en general". Los efectos jurídicos de la oferta se dan independientemente de la aceptación, aunque la propuesta sin la determinación esencial y precisa de los elementos del contrato futuro, no tendrá relevancia jurídica.

La aceptación es el acto de admisión de una oferta, siendo esencial para la existencia del compromiso entre las partes. El Artículo 1807 del Código Civil señala que el contrato se forma en el momento en que el proponente reciba la aceptación, estando ligado por su oferta.

Con relación a sí la aceptación en Internet debe ser implícita o explícita, en general, la persona a la que se le hace la oferta no puede quedar obligada por su silencio, así que si recibe un correo electrónico que le informa que no respondió a la oferta dentro de cierto periodo, no está obligado a responder. Puede ser implícita cuando ya existe un flujo regular de negocios entre las partes, las cuales tienen un uso ordinario de Internet como medio de comunicación y que han establecido una relación comercial permanente, basada en un contrato principal celebrado previamente, en el que se pacta esta forma virtual de realizar convenios.

Las ventas entre partes ausentes en Internet trae consigo el problema de establecer la hora y lugar de cierre del contrato, lo cual determina el momento de transferencia de la propiedad y riesgo y, en algunos casos, la ley aplicable al contrato y la jurisdicción competente. Lamentablemente, encontramos que muchos sistemas legales nacionales difieren a este respecto.

Ahora bien, se advierte que el objeto de la Ley Federal de Protección al Consumidor es el de promover y proteger los derechos del consumidor, procurando la equidad y seguridad jurídica en las relaciones entre proveedores y consumidores.

Al ser ésta una ley de orden público e interés social, de observancia en toda la República, es irrenunciable. Por lo que resulta plenamente aplicable dentro de la República Mexicana, así pues se puede observar que ésta, establece que (Art. 7 LFPC) "todo proveedor está obligado a respetar los precios, garantías, cantidades, medidas, intereses, cargos, términos, plazos, fechas, modalidades, reservaciones y demás condiciones conforme a las cuales se hubiere ofrecido, obligado o convenido con el consumidor la entrega del bien o prestación del servicio..." y que (Art. 32 LFPC) "la información o publicidad relativa a bienes o servicios que se difundan por cualquier medio o forma, deberán ser veraces, comprobables y exentos de textos, diálogos, sonidos, imágenes y otras descripciones que induzcan o puedan inducir a error o confusión, por su inexactitud".

Las redes especializadas y cerradas que ofrecen un alto nivel de seguridad han permitido el desarrollo del Intercambio Electrónico de Datos, el cual consiste en el intercambio computarizado de mensajes estándares y aprobados entre aplicaciones de cómputo por procesamiento de datos remoto. Esta transmisión de datos entre computadoras sobre la base de un lenguaje común permite la comunicación comercial y, en consecuencia, la firma de contratos, sin intervención humana (la computadora que administra los valores del comprador automáticamente hace pedidos al vendedor cuando es necesario; la computadora del vendedor acepta e implementa de modo automático el pedido).

Este tipo de contratación es válido, siempre y cuando exista la manifestación de la voluntad de las partes. Sin embargo, en caso de controversia entre las partes, tendríamos en la práctica enormes problemas en caso de querer

probar ante un tribunal la existencia del contrato, por la laguna legal de no reconocer un documento electrónico como medio de prueba, lo cual tampoco está prohibido, pudiéndose recurrir al ofrecimiento de pruebas periciales por parte de especialistas en informática para apoyar, junto con un procedimiento de medios preparatorios a juicio ordinario civil, la existencia de un contrato.

4.3. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO.

Teniendo en cuenta todo lo que hemos visto en los anteriores epígrafes, es evidente que el comercio electrónico constituye un gran reto en materia fiscal para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Los métodos de los que se ha servido hasta ahora son ineficaces en la lucha contra el fraude relacionado con esta materia.

No obstante, las nuevas tecnologías avanzan también para las autoridades fiscales, y el intercambio de información entre diferentes Administraciones es la mejor solución contra la evasión de impuestos. A través de Internet las informaciones pueden transmitirse de una forma mucho más rápida y segura. Pero aunque técnicamente el intercambio sea fácil, lo cierto es que en la práctica las Administraciones se muestran demasiado reticentes a llevarlo a cabo, sobre todo en aquéllos países en los que el secreto bancario se considera un principio irrenunciable.

En la Unión Europea, hay que tener en cuenta la Directiva del Consejo de 19 de diciembre de 1977 relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos. En esta norma se prevén tres tipos de intercambio: previa solicitud, automático y espontáneo. En España, la *Disposición Adicional 28 de la Ley 21/1986, de 31 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987* adaptó al ordenamiento jurídico español las previsiones de la directiva. Cumpliendo con este mandato, el intercambio de información tributaria es regulado en España por el Real Decreto de 11 de septiembre de 1987 y el Real Decreto de 29 de diciembre

de 1992. La aplicación práctica de estas normas ha sido escasa hasta el momento porque, como hemos avanzado, los Estados desconfían de estos procedimientos.

4.4. INICIATIVA DE LEY EN EL CONGRESO DE LA UNIÓN

De un análisis efectuado a las iniciativas presentadas en el Congreso de la Unión, se advierte la existencia de la iniciativa de “Ley Federal de Firma y Comercio Electrónicos, Mensajes de Datos y Servicios de la Sociedad de Información”.

Dicha iniciativa aglomera diversos tipos de regulación, como la prestación de servicios de la sociedad de la información (con regulación parecida a la contenida en la Directiva de la Unión Europea No. 2000/31/EC, relativa a dichos prestadores y al ejercicio del comercio electrónico); la regulación de contenidos (tema relacionado con nuestra garantía constitucional de libertad de expresión); algunas excluyentes de responsabilidad para aquellos casos en que el Proveedor de Servicios de Internet (por sus siglas en inglés: ISP) es un simple medio “pasivo” en la transmisión de datos, casos de almacenamiento de copias de información o “caching”, servicios de alojamiento de páginas Web o “hosting” y ciertos casos en donde se encuentre involucrado un motor de búsqueda (el planteamiento, orden y tratamiento de estas excluyentes parece indicar que las mismas fueron moldeadas con base en los famosos “safe harbors” contenidos en la legislación norteamericana de derecho de autor).

Por si fuera poco, la iniciativa toca asuntos como el valor probatorio de mensajes electrónicos (el cual ya ha sido regulado en el Código Federal de Procedimientos Civiles); privacidad de la información (un poco a la manera de la Directiva No. 95/46/EC de la Unión Europea); comunicaciones publicitarias no solicitadas o “spamming”; firma electrónica y medios de certificación de la misma; contratación electrónica y formación del consentimiento por medios electrónicos

(tema que también ya ha sido regulado en nuestro Código Civil y Código de Comercio), así como capacidad jurídica de las personas.

En los países donde ya se han creado leyes relacionadas con el entorno digital, la técnica legislativa es ordenada. En dichas jurisdicciones es común encontrar una serie de leyes separadas entre sí, de manera que cada una regula en forma concisa, sólida y clara una materia normalmente bien delimitada.

Antes de la entrada en vigor de dichas leyes, los respectivos órganos legislativos sostuvieron consultas detalladas con miembros de la industria relevante y la sociedad civil, con objeto de identificar necesidades y buscar soluciones que resultaran en el bien común.

Por lo que es importante destacar que si nuestros legisladores optan por adoptar preceptos jurídicos tomados de sistemas legales extranjeros, sería recomendable que también adoptaran una técnica legislativa mesurada.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

El comercio y la tecnología han evolucionado de manera paralela, dándose entre ambos una respuesta simultánea a aplicaciones prácticas y de explotación comercial.

El temor generalizado de que las transacciones realizadas en Internet, ya sea de productos o de prestación de servicios, representan un gran riesgo vinculado a la falta de leyes aplicables, así como a la falta de seguridad o confidencialidad derivadas de la falta de papel, está resultando un temor infundado.

La Ley Modelo sobre Comercio Electrónico de la Comisión de Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI o UNCITRAL por sus siglas en inglés) será, en la medida que sea adoptada por los gobiernos nacionales, una forma de garantizar la seguridad jurídica en la utilización del procesamiento electrónico de datos en el comercio internacional.

Con el fin de evitar en lo posible el surgimiento de problemas en la celebración de contratos en Internet (casi siempre mediante un simple intercambio de correo electrónico), a las partes que desean mantener una relación de negocios y, en consecuencia, cerrar varios contratos por esta vía, se les puede sugerir que firmen inicialmente un contrato principal o maestro, ya sea de distribución o representación, el cual se estima conveniente realizar por escrito y especificar los términos, condiciones, garantías, la aceptación y valor probado de ciertos documentos informáticos, legislación aplicable y forma de resolución en caso de controversias, así como los elementos que rijan cualquier otro contrato cuyas partes pueden firmar por vía electrónica, como órdenes de compra o de servicios.

Finalmente, en lo concerniente a la determinación del crédito fiscal respecto al comercio electrónico, es de comentar que las autoridades deberán implementar mayores medidas de identificación de los sujetos que intervienen en las operaciones efectuadas a través del comercio electrónico, pues resulta sumamente difícil su identificación.

Además, la administración tributaria deberá buscar la manera de evitar la deslocalización de las operaciones y la elusión; y en lo concerniente al funcionamiento del sistema lo más importante será determinar la seguridad de las Bases de Datos Tributarias y de los Censos de Contribuyentes que operan a través del Internet (comercio electrónico).

FUENTES DE CONSULTA

- 1 Cámara de Diputados. www.camaradediputados.gob.mx
- 2 Díaz, Vicente: "El comercio electrónico y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales " Ediciones Macchi.
- 3 Galarza, Cesar: " Tributación en el comercio electrónico" Coloquio Internacional de Derecho Tributario.
- 4 Hance, Olivier: "Leyes y negocios en Internet", Editorial McGraw Hill.
- 5 Oliver Cuello, R.: *Tributación del Comercio Electrónico*. Tirant lo Blanc, Valencia, 1999.
- 6 Peñaloza Báez, Marcela. "La Factura electrónica", Ponencia no publicada, México. 2003.
- 7 Servicio de Administración Tributaria (SAT): www.sat.gob.mx
- 8 Volonte, María: "La economía de Internet en Argentina presente y futuro" D & G Profesional y Empresaria TOMO II N° 25.

FUENTES NORMATIVAS

- 1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- 2 Ley sobre la celebración de tratados. D.O.F. 2 de enero de 1992.
- 3 Ley Modelo sobre Comercio Electrónico de la Comisión de Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional.
- 4 Código Fiscal de la Federación
- 5 Ley del Impuesto Sobre la Renta
- 6 Tesis y Jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.