

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA
DIVISION DE POSTGRADO
COORDINACION ACADEMICA DE POSTGRADO



"IMPORTACION DE SERVICIOS Y BIENES
INTANGIBLES A TRAVES DE MEDIOS ELECTRONICOS
Y SUS IMPLICACIONES EN MATERIA DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO"

Raúl Armando Terán Ramírez

Matrícula 1034221

Asesor: MDF. Myrna Elia García Barrera

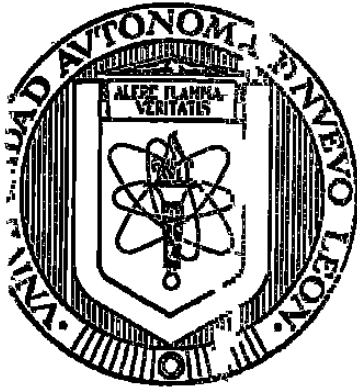
SAN NICOLAS DE LOS GARZA, N. L. NOVIEMBRE 2002

TH
K1
FDYC
2002
.T4



1020148834

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGÍA
DIVISIÓN DE POSTGRADO
COORDINACIÓN ACADÉMICA DE POSTGRADO**



**"IMPORTACIÓN DE SERVICIOS Y BIENES INTANGIBLES A TRAVÉS DE
MEDIOS ELECTRÓNICOS Y SUS IMPLICACIONES EN MATERIA DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO"**

**Raul Armando Terán Ramírez
Matrícula 1034221**

**Asesor: MDF. Myrna Elia
García Barrera**

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGÍA
DIVISIÓN DE POSTGRADO
COORDINACIÓN ACADÉMICA DE POSTGRADO**

**“IMPORTACIÓN DE SERVICIOS Y BIENES INTANGIBLES A TRAVÉS DE
MEDIOS ELECTRÓNICOS Y SUS IMPLICACIONES EN MATERIA DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO”**

\ Raúl Armando Terán Ramírez
Matrícula 1034221

Asesor: MDF. Myrna Elia
García Barrera

San Nicolás de los Garza, Nuevo León

Noviembre de 2002

978719

TH
K1
FDyc
2002
.14



**FONDO
TESIS**

DEDICATORIA

A mi familia:

Por haberme regalado la maravillosa oportunidad de estudiar, y por todo el apoyo y amor incondicional que siempre me han demostrado.

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

En el comienzo del tercer milenio se acrecienta la concientización de la interdependencia de las naciones, lo cual obliga a los países a no actuar aisladamente para sobrevivir y prosperar. Esto provoca una nueva apertura de tecnologías y culturas, con mayor flujo de información, bienes e ideas y genera transformaciones sin precedentes.

El desarrollo de la metamorfosis ocurre a tal velocidad que se entremezcla, en muchos países, con un creciente nacionalismo, una reafirmación cultural y un radicalismo que tienen dinámicas positivas y negativas, y provocan distorsiones, vulnerabilidades y asimetrías en las relaciones de negocios.

Esta situación de cambio en la forma de hacer negocios entre particulares, corporaciones y naciones genera angustia y amenazas, pero también oportunidades. Y estas amenazas y oportunidades se multiplican por la creciente aplicación de la tecnología de la información en los negocios y el comercio al punto de llegar a producir una transformación profunda y universal sin precedentes. Con relación a ello, Ohmae, citado por Andrea Viviana Sarra¹, sostiene que actualmente la mayoría de los pueblos de todo el mundo tienen el claro objetivo de formar parte de la economía mundial, y que, por su parte, los gobiernos deben comprender el hecho irreductible del pluralismo para otorgar condiciones de vida satisfactorias a sus pueblos, y así concluye que en ello radica la economía entrelazada.

Dentro de la tecnología de la información encontramos el “internet”, que indudablemente ha demostrado ser uno de los principales inventos del siglo XX y sus antecedentes se remontan de manera análoga ciento treinta años atrás cuando se declaró que los registros vía telégrafo eran tan válidos como los realizados en forma usual con tinta, toda vez que aunque se utilice un fluido más sutil, conocido como electricidad, a través de ella se realiza la misma función.

¹ Sarra, Andrea Viviana. “Comercio Electrónico y Derecho” ED. Astrea, primera ed., Buenos Aires, Argentina, 2000, p. 278,

Su auge inicia en los años sesenta y se desarrolló en una mayor medida en los años noventa. A manera de ejemplo, en 1996, menos de cuarenta millones de personas en el mundo se encontraban conectadas al internet, y a finales de 1997, más de cien millones de personas lo utilizaban. Actualmente el tráfico se duplica cada cien días.²

La importancia comercial del internet se puede visualizar mejor aun si tomamos en cuenta que se ha estimado que el monto total en concepto de transacciones comerciales por dicho medio supera los trescientos mil millones de dólares anuales.

También tiene un impacto positivo en cuestiones ambientales y en la administración pública, además de contar con el potencial para mejorar la calidad de vida, el bienestar común y la creación de empleos.

El internet provee al comerciante de un medio virtual a través del cual puede mantener comunicación con persona que radican a distancias insospechadas. Así un comerciante radicado en un Estado puede fácilmente enajenar sus bienes a un consumidor de otro Estado, sin importar la distancia existente entre ambos.

Además de haber ampliado los mercados, de locales a regionales, interregionales e internacionales, ha abierto una mayor competitividad que estimula una competencia más nivelada.

Asimismo ha propiciado la innovación en la forma de *promocionar, vender y enviar bienes* y servicios a los consumidores. Desde el punto de vista empresarial otorga bondades con nuevas formas de comunicación y organización de actividades.

El Internet ha permitido en forma asombrosa el desarrollo del comercio, el cual se refleja en un incremento de las operaciones comerciales que se realizan por este medio y ha generado un aumento sustancial en las ventas de las empresas que lo utilizan.

² Departamento de Comercio de los Estados Unidos. www.ecommerce.gov 1998.

Por otra parte el uso de internet ha propiciado que en muchos casos la presencia del intermediario desaparezca, ocasionando que en ciertas operaciones comerciales los consumidores finales adquieran los bienes o servicios directamente del proveedor. Así las operaciones se pueden llevar a cabo entre corporaciones y personas físicas (B2C) o viceversa (C2B), entre compañías (B2B), entre personas (C2C).

No obsta lo anterior para señalar que el internet generó que conceptos tales como nacionalidad, residencia y soberanía se tomen de difícil aplicación. La posibilidad de realizar transacciones a distancia sin necesidad de considerar las fronteras geográficas, la utilización de técnicas de encriptación o el envío de información de forma tal que su rastreo sea dificultoso, hacen que surjan problemas como ilícitos, localización y decodificación de información, así como la identificación de participantes en las transacciones.

Adicionalmente el comercio electrónico requiere del fortalecimiento de temas conexos tales como la seguridad de la información, la protección de los servicios de propiedad intelectual, la privacidad y las previsiones para crear entornos fiscales transparentes.

Después de esta breve introducción nos encontramos con el siguiente panorama: los avances tecnológicos en los últimos años han ocasionado que las características que tradicionalmente vinculaban a los comerciantes cambien radicalmente. Hoy en día la tecnología de la información ha propiciado que los comerciantes puedan tener presencia a miles de kilómetros de distancia sin tener presencia física en dicho lugar. El comercio se ha visto favorecido primero por los medios de transporte, luego por la comunicación, ahora por la combinación de ambos factores.

Estamos en un punto en donde la venta se realiza utilizando medios innovadores, como lo son los electrónicos, para celebrar la operación, y en la mayoría de las situaciones el envío se realiza de manera convencional a través de los distintos medios de transporte. Sin embargo, se pueden presentar operaciones en donde los bienes enajenados o servicios enajenados o servicios prestados son intangibles, lo que genera que su envío pueda hacerse a través de medios electrónicos tales como internet.

Estos acontecimientos han propiciado que se presente la oportunidad para los consumidores de importar bienes intangibles y servicios, sin necesidad de realizar su introducción al territorio donde radican cumpliendo con sus obligaciones tributarias.

Paralelamente, el florecimiento de los tratados internacionales en materia de comercio y el fenómeno de la globalización han generado una inercia hacia la desaparición de los aranceles al comercio exterior.

La creciente desaceleración de los aranceles al comercio exterior inclinó la tendencia a nivel mundial a aumentar los impuestos al consumo. Ejemplo de lo anterior es el aumento en cuatro puntos porcentuales de la referencia de los impuestos al consumo frente al Producto Interno Bruto en los países miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.³

Ante el acelerado decrecimiento de los impuestos al comercio exterior, y ante la inclinación por gravar el consumo, los países han mostrado gran preocupación por las medidas inherentes a gravar el consumo realizado a través de internet. Dentro de los problemas que ha generado esta clase de consumo están la erosión de la base gravable, la evasión fiscal, ausencia de claridad en cuanto a la identidad las partes, entre otras.

Con base en lo anterior, los gobiernos de diversos países han mostrado mayor preocupación hacia las importaciones de bienes intangibles y servicios que realizan sus residentes. En primer término por la evasión fiscal que genera y por otra parte por la desigualdad que genera frente a los proveedores y prestadores nacionales.

Al final de este breve recorrido nos encontramos con la interrelación existente entre la importación de bienes intangibles y servicios y los impuestos al consumo.

³ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE “Gravando el Consumo” (“Taxing Consumption”) www.oecd.org, junio de 2001, p. 1

II. CONCEPTOS FUNDAMENTALES.

No bastará con identificar el problema y proponer la solución que mejor encuadre con el sistema fiscal mexicano, sino que debemos abundar en los siguientes conceptos fundamentales, para así comprender las razones jurídicas inherentes al tópico que nos atañe.

1. Globalización
2. Tecnología de la información
3. Internet
4. Comercio electrónico
5. Derecho Internacional Tributario
6. Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
7. Principios tributarios
8. Administración pública
9. Importación
10. Impuestos al consumo
11. Impuesto al Valor Agregado
12. Servicios
13. Bienes intangibles
14. Medios de recaudación
15. Establccimiento permanente
16. Consumidor
17. *Lugar de Consumo*
18. Business to Business (B2B)
19. Business to Consumer (B2C)
20. Momento de causación del impuesto
21. Pago, retención y entero del impuesto

Aunado al estudio de los conceptos señalados con antelación, se proporcionará al lector de algunas medidas tomadas por diversos países cuya finalidad es regular, desde el punto de

vista tributario, la importación de bienes intangibles y servicios a través de medios electrónicos.

Asimismo, estudiaremos las propuestas de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico en materia de importación de bienes intangibles y servicios a través de medios electrónicos y sus efectos en los impuestos al consumo. La importancia de dichos planteamientos radica en que México es país miembro del organismo internacional en cita y que las decisiones no sólo son acatadas por sus integrantes, sino que varias de sus propuestas y criterios han sido acatadas por diversos países que no forman parte de dicho organismo.

III. OBJETIVOS.

El comercio electrónico introduce una nueva problemática de fuerte impacto en el campo tributario, tanto en lo que se refiere a los principios tradicionales de tributación, como a la estructura de los tributos y a los medios de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.⁴

Bajo esta guisa de consideraciones, es procedente delimitar cuales son los objetivos de la presente investigación. Dada la amplitud del tema cita, cuyos alcances podrían ir más allá de las posibilidades del suscrito, los objetivos se reducen a los siguientes:

1. Determinar si es conveniente continuar gravando con el Impuesto al Valor Agregado la importación de bienes intangibles y servicios a través de medios electrónicos.
2. Determinar si actualmente hay forma de verificar el cabal cumplimiento del pago del Impuesto al Valor Agregado generado en importación de bienes intangibles y servicios por medios electrónicos.
3. Analizar los diversos modelos para verificar el cumplimiento del pago del Impuesto al Valor Agregado generado en importación de bienes intangibles y servicios por medios electrónicos.
4. Otorgar una posible solución bajo el esquema fiscal Mexicano, sin violentar los acuerdos y tratados internaciones en materia tributaria y de comercio.

Una vez planteado el problema y delimitados los objetivos surgen las siguientes interrogantes: ¿Es factible fiscalizar la importación de bienes intangibles y servicios a través de medios electrónicos? ¿Es conveniente que México continúe gravando con el

⁴ *Secretaría Ejecutiva del CIAT "Enfocando los Temas Claves de Política y Administración Tributarias Planteados por el Comercio Electrónico"* Montreal, Canadá, junio 6, 2001. www.ae-tax.ca p. I

Impuesto al Valor Agregado las importaciones de bienes intangibles y servicios por medios electrónicos? ¿Crea la dificultad de fiscalización de estas actividades un perjuicio para los proveedores de bienes intangibles y prestadores de servicios mexicanos que enajenan sus bienes y prestan sus servicios en territorio nacional? ¿Existen mecanismos adecuados que presenten una solución a largo plazo para evitar esta evasión? ¿Cuáles serían las características idóneas que propicien una sencilla fiscalización de este tipo de operaciones? ¿Cuál es la tendencia en materia de imposición al consumo sobre este tipo de operaciones, a nivel mundial? ¿Existen antecedentes exitosos sobre el tópico? ¿Qué compromisos internacionales ha adquirido México sobre el tema? ¿Cuál es el costo-beneficio para la administración pública en gravar estas operaciones? ¿Qué costo económico y administrativo sufrirían, tanto proveedor como importador, de existir una posible solución para una eficaz fiscalización de estas operaciones?

IV. JUSTIFICACIÓN.

En un mundo electrónico, el sistema de impuestos tendrá que apoyar la evolución de la economía y las administraciones impositivas tendrán que encontrar los *medios* de servir mejor a los contribuyentes y aumentar el cumplimiento voluntario. El impulso clave de un buen sistema impositivo consistiría cada vez más en no ahogar, sino facilitar la creatividad, el *espíritu de empresa*, la innovación y la inversión en educación y en los talentos.

Aunque el comercio electrónico presenta cierta incertidumbre y desafíos a los sistemas impositivos existentes, también abre *tremendas* oportunidades para la creación de nueva riqueza. Como administradores de impuestos, se requerirá de una cooperación mayúscula internacional entre los países para *llegar* a una base razonable para gravar la torta mundial.⁵

El reto para las administraciones del siglo XXI será como maximizar el potencial de eficiencia del internet y al mismo tiempo proteger las bases tributarias sin obstaculizar el desarrollo de estas nuevas tecnologías.

Para las generaciones del presente siglo el desarrollo del internet ha generado cuestionamientos y controversias de toda *índole* en la sociedad, mismos que habrán de ser resueltos en el corto, median● y largo plazo, lo cual constituye otro reto.

Para los estándares de los Estados Unidos, el comercio electrónico en América Latina está en su infancia. Sin embargo, la importancia del comercio electrónico en la zona se está duplicando constantemente. Se espera que para el año de 2003 su *magnitud radique* en los billones de dólares en transacciones anuales en países como el Brasil. A pesar de su potencial, los países latinoamericanos aun no dan su posición sobre ciertos temas, tales como jurisdicción tributaria, establecimiento permanente, base del impuesto, impuestos al consumo, entre otros. Esto ocasionará que su recaudación se erosione, y será hasta dicho

⁵ Dirección de Rentas de Singapur “Desafíos Estratégicos Clave que Afrontan las Administraciones Impositivas en el Siglo XXI” Montreal, Canadá, junio 4, 2001. www.ae-tax.ca p. 5

instante en que sus legisladores actuarán con la debida preocupación para regular las operaciones del comercio electrónico.⁶

Los fenómenos de la globalización, los avances cotidianos de la tecnología y la imperante necesidad del gobierno por obtener recursos han propiciado la apertura comercial de los países. Esto trae como consecuencia que a través de distintos acuerdos comerciales las operaciones comerciales internacionales se vean desgravadas.

Por otra parte los avances tecnológicos han propiciado que la mayoría de las operaciones se puedan realizar sin importar la distancia interpuesta entre las partes contratantes. Prueba de lo anterior es que a mediados de la década de los noventa la Comisión de la Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (UNCITRAL, por sus siglas en inglés, United Nations Commission on International Trade Law) estableció en su ley modelo que la firma electrónica y los contratos celebrados a través de medios electrónicos tienen el carácter de medios probatorios. Ya aceptada la validez de este tipo de operaciones, nos encontramos con la presencia de ciertos bienes y servicios que puedan cruzar fronteras por medios electrónicos, lo que trae como consecuencia que las autoridades hacendarias no puedan identificar o fiscalizar fácilmente su consumo.

Como se indicó con antelación, la imperante necesidad de los gobiernos por obtener ingresos, aunado a la tendencia mundial por no gravar el comercio internacional ha ocasionado que los expertos se inclinen sobre gravar el consumo. Esto en nuestro país se manifiesta de manera clara en el Impuesto al Valor Agregado, mismo que tiene por objeto, entre otros, gravar las importaciones.

La importancia de la presente investigación radica en que a través de ella se vislumbra un problema que no ha sido atacado con la suficiente intensidad por nuestro gobierno, y tiene relevancia ya que se propone un medio eficaz para evitar la evasión en este tipo de

⁶ Legal Media Group "Como América Latina está Gravando al Comercio Electronico" ("How Latin America is Taxing E-Commerce") febrero 28 de 2001 www.legalmediagroup.com p. 1

operaciones, que, como se comentó en un principio dentro de menos de una década va a constituir uno de los principales renglones del comercio.

Con esta propuesta se pretende llenar el vacío existente en nuestra legislación y en nuestra hacienda. De manera directa se beneficiaría el Gobierno Federal en su recaudación del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

De igual manera se obtiene un beneficio indirecto para los mexicanos prestadores de servicios y comerciantes de bienes intangibles a través de internet en territorio nacional, al eliminar la desventaja que sufren por el traslado obligatorio del IVA, frente a las importaciones no gravadas.

La investigación puede llevarse a cabo en este momento en virtud de que los medios informativos han lanzado constantemente las más recientes discusiones y propuestas sobre el tópico. Asimismo, existen precedentes de diversos países que han tratado con la polémica.

V. HIPÓTESIS.

Planteado el problema, determinados los objetivos y justificada la presente investigación, es menester plantear las hipótesis sobre las que recae esta investigación.

Como se ha venido indicando, el comercio electrónico ha brindado diversas bondades tanto a los mercantes como a los consumidores. Las bondades no solo benefician a estos actores, puesto que conjuntamente regala la generación de empleos, decrecimiento de contaminación ambiental, eficacia en los servicios prestados por la administración pública, entre otros.

Simultáneamente el comercio electrónico ha concebido una serie de problemas inherentes a la administración pública, ya que este medio facilita la erosión de la base gravable y la evasión fiscal.

El nacimiento de nuevas tecnologías engendró el surgimiento de nuevos productos y servicios mismos que pueden ser enviados a través de medios electrónicos sin la necesidad de introducirse a un territorio a través de la aduana correspondiente.

Lo anterior, no sólo causa un perjuicio a la administración pública en el carácter de recaudador de tributos, sino que además pone en desventaja a los productores y proveedores de servicios nacionales.

Bajo esta tesitura, surgen las siguientes hipótesis, mismas que se verán probadas o desvirtuadas a la conclusión de esta investigación.

1. En México, la falta de un sistema de fiscalización con aplicación práctica respecto de la importación de bienes intangibles y servicios a través de medios electrónicos pone en desventaja a los productores y proveedores de servicios nacionales.

2. En México, para evitar la evasión fiscal es indispensable proveer de medios eficientes para gravar la importación de bienes intangibles y servicios a través de *internet*.

La comprobación de las hipótesis previstas es tarea embarazosa, ya que como se ha expuesto incansablemente es inexcusable la presencia de medios eficientes para gravar las multireferidas operaciones.

Luego entonces, se intentará comprobarlas por medio de un repaso al derecho positivo vigente, la doctrina y las propuestas otorgadas por organismos internacionales, así como con las medidas tomadas por otros países relacionadas con el tópico.

VI. METODOLOGÍA.

Nuestra investigación se sustentará en la legislación fiscal vigente, en los criterios emitidos por los Tribunales y en la doctrina, tanto nacional como extranjera. Asimismo, el presente estudio descansa en gran medida sobre las propuestas externadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, conducentes a una reforma legislativa encaminada a regular el comercio electrónico y los impuestos al consumo.

Toda vez que es viable la obtención de opiniones y propuestas de expertos en la materia a través de medios distintos de la entrevista, será necesario estudiar sus propuestas en revistas, gacetas y memorias de reuniones y congresos referentes al comercio electrónico y su impacto en los impuestos al consumo.

Se tiene el propósito de analizar minuciosamente todos los conceptos que se consideren fundamentales para el desarrollo de esta investigación, tanto en la doctrina nacional como en la extranjera. En esta última se basará gran parte del trabajo, ya que en virtud de que el comercio electrónico es de reciente creación dentro de la materia fiscal, se buscará en la doctrina y legislación fiscal extranjera una posible solución a la problemática actual, y una vez hecho lo anterior se extraerán los puntos mas sobresalientes para tratar de encuadrarlos en nuestro sistema.

Para la comprobación de las hipótesis será indispensable contar con estadísticas que reflejen la importancia del Impuesto al Valor Agregado en nuestro país, el Impuesto al Valor Agregado en importación, el Impuesto al Valor Agregado en importación de bienes y servicios a través de internet. Además, obtener estadísticas tanto de los usuarios de internet, así como del monto total de las operaciones realizadas a través de dicho medio y su efecto en la recaudación tributaria.

Por último, y con base en toda la información recabada se otorgará una propuesta para solucionar el grave problema que están viviendo, tanto los contribuyentes, como la administración pública. Nos referimos a los contribuyentes productores y prestadores de

servicios mexicanos que viven un ambiente desventajoso por la importación de bienes y servicios a través de internet.

VII. MARCO TEÓRICO.

GLOBALIZACIÓN Y SISTEMAS TRIBUTARIOS

La globalización, en las políticas nacionales, tiene efectos que traspasan las fronteras de un país, por lo que aspectos políticos están tomando importancia en materia de tributación.

El término globalización viene siendo usado de forma generalizada, para caracterizar las profundas transformaciones que han ocurrido en la economía internacional en las últimas dos décadas, llevando a una rápida integración a escala mundial a los mercados de bienes, de servicios y de factores de producción.

La dinámica y firme naturaleza del comercio electrónico basado en internet, se ha convertido en sinónimo del término “globalización”, y este desarrollo requiere que se examine cada aspecto de los objetivos y responsabilidades de las administraciones tributarias.

La interdependencia producto de la globalización financiera alcanza a los países de manera desigual, por ejemplo, un menoscabo de la economía norteamericana afectaría fuertemente la gran mayoría de las economías integradas al mercado global; pero un choque iniciado en un país emergente difícilmente afectaría la economía norteamericana, esto significa que los países desarrollados deberían hacer frente a la mayor responsabilidad en el proceso de prevención de crisis financiera causada por la excesiva volatilidad de los capitales internacionales.

Con el tiempo, está gestionándose un conflicto entre la creciente internacionalización de las exterioridades y la falta de un órgano político que tenga el mandato y las atribuciones para enfrentarlas. Actualmente no existe una institución internacional encargada de abordar las exterioridades extraterritoriales o los efectos secundarios originados por los sistemas tributarios, sin embargo instituciones como el Fondo Monetario Internacional, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, la Organización Mundial de

Comercio, el Banco Mundial y la Organización de las Naciones Unidas, entre otras, están desempeñando un creciente papel en relación con aspectos que tienen alcances internacionales.

Los sistemas tributarios de muchos países se gestaron o desarrollaron cuando el comercio entre los países se encontraba muy controlado y limitado, y prácticamente no existían los grandes desplazamientos de capitales. Los elevados aranceles y los impedimentos físicos al movimiento de bienes desalentaban los flujos comerciales, mientras que los flujos de capital estaban prohibidos o muy controlados. En ese entorno, las empresas operaban en gran medida dentro de las fronteras de sus países, y generalmente las personas obtenían su ingreso de actividades o inversiones en los países en los que tenían su residencia legal; en consecuencia, las autoridades de los países podían gravar los flujos comerciales, las utilidades de las empresas, el consumo y los ingresos personales sin que se generaran conflictos con las autoridades de otros países.

La globalización ha cambiado todo esto, actualmente las acciones de muchos gobiernos se ven notablemente limitadas por las de otros, y los efectos secundarios extrafronterizos generados por la tributación han adquirido gran importancia. Ejemplo de ello son los efectos sobre:

- A. Impuesto sobre las ventas: Algunos países procuran atraer compradores de otros países manteniendo bajos sus impuestos selectivos sobre el consumo y los impuestos sobre las ventas; en los países pequeños la elasticidad de los ingresos tributarios con respecto a las variaciones en las tasas tributarias puede ser particularmente elevada, este proceso ha reducido el grado de libertad de algunos países para imponer los impuestos que desean aplicar.
- B. Impuesto sobre el ingreso de las empresas: Muchas empresas se han vuelto “multinacionales, y en algunos casos han perdido su identidad nacional originaria, especialmente en un sentido económico. Estas empresas han establecido procesos integrados de producción en diferentes países, la elaboración de un determinado producto final utiliza insumos producidos por filiales en el exterior o subsidiarias en

varios países. Las empresas buscan reducir su deuda tributaria y para alcanzar ese objetivo están ubicando sus operaciones en países en los que las tasas tributarias establecidas por la ley son bajas o en los que se ofrecen incentivos tributarios más generosos que otros, con el fin de atraer inversiones extranjeras.

Mediante la manipulación de los precios de transferencia, las empresas multinacionales pueden desplazar utilidades a subsidiarias que están ubicadas en jurisdicciones con bajas tasas tributarias.

La tributación es sólo un área en la que se está sintiendo este derrocamiento de barreras, se está derrumbando la línea divisoria entre comercio y política tributaria, muchos negociadores comerciales convienen en que promover el libre comercio y política tributaria, requerirá en cierto momento, examinar cuidadosamente los efectos comerciales de las políticas tributarias directas. Los expertos tributarios convienen en que los sistemas fiscales pueden contener subsidios ocultos y barreras al comercio de bienes, servicios y capital.

La tendencia hacia la globalización de las economías del mundo ha sido reforzada por la eliminación de las barreras al comercio y la proliferación de los tratados de libre comercio tales como el Tratado de Libre Comercio de América del Norte, el Mercado Común del Sur (MERCOSUR) y la creación de la Unión Europea, y se acelerará en nuestro propio hemisferio con las próximas negociaciones sobre el Área de Libre Comercio de las Américas.

“La globalización presenta a las administraciones de hacienda nuevos temas que se deben enfrentar, como son:

1. Fijación de la base imponible a las empresas multinacionales.

La liberación de mercados presiona a las empresas multinacionales a ser más competitivas mediante la reducción de costos incluyendo sus impuestos. Sobre el tópico es menester indicar que la globalización otorga el marco propicio para la disminución de la carga

tributaria de este tipo de compañías. Con base en lo anterior, es indispensable que los países armonicen su legislación tributaria para gravar de manera acertada los ingresos que obtengan las compañías multinacionales, siendo necesario para ello el intercambio de información entre haciendas pertenecientes a los países interesados.

2. Tributación de la renta del capital.

Derivado de lo anterior, y ante las distintas tasas que gravan la renta, la inversión extranjera va en aumento, por lo que es indispensable contar con los medios adecuados para gravarla cuando así proceda. Uno de los mecanismos más eficaces es la retención del impuesto a la inversión extranjera por parte de los nacionales, así como el intercambio de información para evitar la evasión fiscal y la doble tributación.

3. Intercambio de información.

En los párrafos anteriores se resaltó la importancia del intercambio de información entre las autoridades hacendarias pertenecientes a distintos países. Sin embargo, existen áreas en las cuales el intercambio de información no es aceptado en su plenitud, tal es el caso de la información perteneciente a las instituciones financieras. Asimismo, es importante destacar que las autoridades hacendarias deben mantener actualizados los mecanismos de recopilación de información para mantenerse a la par con los constantes cambios en los sistemas de información de las empresas.

4. Tratados sobre tributación.

A pesar de que el Convenio Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico es la base de la mayoría de los tratados bilaterales sobre tributación, estos pueden diferir porque son negociables individualmente. Sin embargo, la creación de bloques comerciales facilita la homogeneidad de los tratados tributarios, por lo menos, en lo que respecta a los participantes de los tratados comerciales.

5. Refugios tributarios.

Los refugios tributarios constituyen demarcaciones en las que la carga tributaria se disminuye al mínimo con la finalidad de atraer inversiones, comúnmente de índole

financiera. En un mundo donde la globalización pretende alcanzar una armonía tributaria y el intercambio de información, los refugios tributarios constituyen un engendro ajeno a dichos propósitos.

6. Complejidad e incertidumbre de la tributación internacional.

A pesar de los grandes avances en materia de tributación internacional, como lo son los Tratados y las Convenciones, existe todavía mucho por hacer para apartarnos de la complejidad e incertidumbre reinante en el ámbito internacional. Estos elementos obstaculizan los fines comerciales y de política exterior de muchos países, por lo que es imprescindible eliminarlos a la brevedad para lograr el óptimo desarrollo comercial internacional.

7. Competencia tributaria y degradación fiscal.

En el contexto de la globalización, se toma la competencia tributaria desde dos vertientes: la primera, como la facultad que tiene un país para gravar los actos y actividades con la finalidad de obtener ingresos fiscales; y la segunda, como la pugna por atraer inversión a sus países por medio de su sistema tributario benévolo, ocasionando una disminución en sus ingresos fiscales, pero generando mayor inversión y empleos.

8. Impacto sobre la administración de aduanas.

A pesar de la disminución de los aranceles al comercio exterior, los problemas de contrabando y la complejidad de las normas continúan ocasionando un menoscabo dentro de este ámbito.

Por otra parte, los avances tecnológicos y comerciales no siempre son emulados por las autoridades aduaneras, por lo que es propicio que éstas determinen si serán obstáculo para el comercio internacional o facilitador de este.

9. Comercio electrónico

El comercio electrónico ha sumado un grado de complejidad a los problemas impuestos por la globalización a las administraciones tributarias. La identificación de pistas de

verificación debido a la naturaleza efímera del medio ambiente virtual, las incertidumbres legislativas, la pérdida de mediadores residentes para las transacciones de productos básicos, las dificultades para caracterizar la renta en el medio comercial virtual, potentes tecnologías de cifrado y dinero digital son algunas de las peculiaridades de este nuevo medio de comercio. El comercio electrónico presenta problemas adicionales para las administraciones tributarias, incluyendo la no declaración de ingresos y dificultades para definir conceptos tradicionales de impuestos, por lo que es indispensable la coordinación para elaborar y poner en práctica estrategias viables para administrar el comercio electrónico.”⁷

⁷ Avalos Pino, Gaby Isabel. “Globalización y Sistemas Tributarios” Chile, julio de 2000, www.congreso.gob.pe/biblio/arti_12.htm pp. 6-10

TECNOLOGÍA DE LA INFORMACIÓN

En el término de doscientos años, la evolución metodológica de la tecnología ha transcurrido por varias concepciones: en primer lugar, ha sido considerada como un conjunto de soluciones pragmáticas a ciertos problemas; luego, se ha entendido como ciencia aplicada y, finalmente, se le consigna con una mayor entidad disciplinaria que la de ser simplemente una ciencia aplicada. Actualmente podemos decir que la fundamentación de la tecnología está sobre dos pilares: 1) cuenta con procedimientos de investigación que le son propios y están adaptados a circunstancias concretas, y 2) se basa en reglas empíricas surgidas con anterioridad a los principios científicos que las sustentan.

Es por ello que podríamos conceptualizar a la tecnología como el conocimiento científico – dado que se vale del método científico-, destinado a resolver situaciones empíricas que van más allá de los marcos teóricos brindados por la ciencia. La tecnología tiene como característica distintiva ser generadora de conocimiento.

Tenemos la certeza de que el Derecho es conocimiento científico y, como tal, implica especialización y tratamiento analítico, lo cual no obsta a la interconexión disciplinaria. Históricamente, esta interconexión ha demostrado ser altamente productiva, especialmente en las áreas en las cuales la ciencia se nutre de la tecnología. Este aspecto es de suma importancia para el análisis que se encara, pues su avance se ha producido en una penetración de tecnologías en todo el espectro disciplinario.

Un mérito a ello es que puede afirmarse que nos encontramos en presencia de un fenómeno con características particulares, que pueden explicarse a partir del concepto de recursividad. Es decir que la tecnología se vale del conocimiento de la ciencia y ésta, a su vez, utiliza los desarrollos tecnológicos que posibilitan nuevos descubrimientos científicos que serán utilizados tecnológicamente (generándose nuevos y más sofisticados materiales, productos y servicios) en una interminable cadena cibernética de recursividad.

“En esta peculiar etapa de la humanidad, que tiene como característica especial la hiperinformación, la hiperinformatización y la hipercomunicación, a partir de la tecnología, se está produciendo una metamorfosis en el foco de las investigaciones en lo social, hasta llegar al paroxismo de que se comprendan y expliquen interacciones humanas virtuales. Ello se logra a partir de la interconexión de redes de información que conectan ordenadores a distancia, con datos, voces e imágenes, chips cada vez más miniaturizados y poderosos.

Y es así que la tecnología y la información aparecen frecuentemente en nuestro lenguaje cotidiano. Es común utilizar la palabra información como sinónimo de noticia, conocimiento, inteligencia, informe, etcétera, basándonos, en realidad, en la lógica de la teoría del valor sorpresa como medida de la información. Cuando lo que se comunica es tangible, también es fácilmente medible; pero cuando el flujo de lo comunicado es intangible, como cuando se envían datos por televisión, teléfono o satélite, el criterio de eficacia se constituye por la transmisión de mensajes con distorsión mínima a máxima velocidad y a un costo mínimo. Es decir, se pone énfasis en el proceso de distribución de la información.”⁸

“Bajo esta denominación se abarca todo aquello que implique la creación, procesamiento y transmisión de señales digitales, y está conformada por hardware, software, cibernética, sistemas de información, redes, chips inteligentes, criptografía, robótica, inteligencia artificial y realidad virtual.”⁹

En realidad, cualquier sistema de comunicación está ideado para que pueda transmitir toda la selección de información y no sólo la que escojamos para emitir en un momento determinado. Una fuente de información puede producir mensajes seleccionando sucesivamente símbolos discretos de un repertorio dado, como son las letras del alfabeto, las palabras de un diccionario, las notas de una escala musical, los colores del espectro o sólo los símbolos “punto” y “raya” utilizados en la telegrafía.

⁸ Sarra, Andrea Viviana “Comercio Electrónico y Derecho” Op.cit p. 13.

⁹ Ibidem p. 12.

“El concepto de información que utilizaremos en este trabajo está tomado como “la medida de nuestra libertad de elección al escoger un mensaje del conjunto de mensajes disponibles, aunque muchos de estos carezcan de significado.”¹⁰

¹⁰ Singh, Jagjit “Teoría de la Información, del Lenguaje y de la Cibernética” ED. Advent Books División, 1972, p. 24.

INTERNET

Definición

Para efectos del presente trabajo, una red es un conjunto de computadoras interconectadas entre sí para los efectos de compartir recursos como, por ejemplo, información, discos, impresoras, modulador-demodulador (módems), etcétera. La conexión entre ellas es posible mediante la utilización de protocolos de red, tales como el protocolo de control de transmisión o protocolo de internet (TCP IP, por sus siglas en inglés *transmission control protocol/internet protocol*), X. 25, IPX, SDLC, etcétera, y de software específico o sistemas operativos de red.

“Desde el punto de vista tecnológico, podemos dividir las en redes de área local (LAN por sus siglas en inglés, *local area network*) y redes de área ancha (WAN por sus siglas en inglés, *wide area network*). Las primeras son aquellas redes de computadoras que están circunscriptas a un mismo edificio, mientras que las segundas interconectan computadoras de un edificio a otro e, incluso, de una ciudad a otra, sin importar la distancia.

Por su parte, internet puede ser definida como el conjunto de redes de computadoras interconectadas que, para el acceso a la información, utilizan plataformas de software y protocolos de comunicación estándar como, por ejemplo, el software de navegación de red, el protocolo TCP/IP y el protocolo de transferencia de hipertexto (*http*, por sus siglas en inglés *Hyper Text Transfer Protocol*), el lenguaje de hipertexto *metha* (HTML, por sus siglas en inglés *Hyper Text Metha Language*), para el formato de datos.”¹¹

Para la navegación a través de la información, utilizan la red mundial denominada World Wide Web (WWW) o principio de navegación hipermedia, que consiste en sucesivos enlaces o “links” de la información –datos, voces e imágenes- contenida en distintos servidores. Asimismo, incluye servicios de información en línea (online).

¹¹ Sarra, Andrea Viviana “Comercio Electrónico y Derecho” Op.cit. p. 69.

Los servidores que forman cada una de las redes están *diseminados por todo el mundo* y enlazados a *internet* por una *variedad de caminos* de alta capacidad o de *gran ancho de banda* (fibra óptica, satelital), de *capacidad media* (cable coaxil) y de *baja capacidad o ancho de banda pequeño* (línea telefónica convencional). A su vez, cada una de las *computadoras personales* de los usuarios está conectada al sistema por intermedio de módems (Modulador-Demodulador), que son dispositivos que conectan las líneas telefónicas, las líneas de cable o la fibra óptica a las computadoras personales.

Cuando una computadora está conectada a una red, realiza una función básica esencial: la de *compartir recursos*, tanto de *hardware* (discos, impresoras, scanners, etcétera) como *información* (software, datos, etcétera). Inicialmente, *las redes eran utilizadas fundamentalmente para compartir recursos de hardware y para el almacenamiento de archivo a los cuales los usuarios podían acceder*. Actualmente, estas funciones han evolucionado para convertirse en *Servidores de Base de Datos (Data Base Server)* y *Servidores de Aplicación (Application Server)*. Asimismo, las redes posibilitan el *envío y recepción de mensajes y enlaces en línea*, para permitir que *dos o más personas en sitios lejanos interaccionen como si estuvieran en el mismo espacio físico*.

Aunque a menudo se menciona *internet* como la “*supercarretera o autopista de la información*”, y a pesar de que esta característica actualmente está esbozada en *internet*, hay que tener presente que para su desarrollo se requerirá de una *infraestructura física adecuada*.

Historia de internet

“*Tan importante como definirla es conocer su historia, puesto que la evolución del fenómeno internet es producto del avance de proyección exponencial que experimentó la tecnología de la información durante las dos décadas pasadas.*”

A principios de los años 60, un grupo de imaginativos científicos estaba convencido de que podía lograrse que un conjunto de computadoras trabajara interoperativamente, conectadas a través de una red de comunicación. Este ambicioso proyecto fue financiado conjuntamente por el gobierno de los Estados Unidos de América y por representantes del sector privado, aunque obviamente los intereses que movían a ambos eran completamente dispares. En 1969, ve la luz por primera vez un esbozo de aquel proyecto ideado algunos años antes, denominado Red de la Agencia de Proyectos de Investigación Avanzada (ARPANET, por sus siglas en inglés Advanced Research Projects Agency Network), investigación liderada por el Departamento de Defensa de los Estados Unidos de América.

Más tarde, en 1972, a esa denominación se le agrega la D (por departamento de Defensa) y así deviene DARPANET y queda definitivamente bajo la esfera de ese departamento, que era el encargado, esencialmente, de la dirección del proyecto.

En un comienzo y hasta 1971, los logros más importantes fueron: 1) el acceso remoto a sistemas, llamado Telnet, y 2) la transferencia de archivos. La comunicación por correo electrónico (e-mail) no estaba en los planes del proyecto, pero en enero de 1971 dos programadores (involucrados en él) se enviaron accidentalmente un mensaje, lo cual constituyó el primer correo electrónico.

Para principios de la década de 1980, prosperaron los servicios de boletines informativos (BBS, por sus siglas en inglés bulletin board services) que eran verdaderos focos de discusión donde se trataban temas inminentemente técnicos y académicos.

Hasta ese momento, internet había sido reservada a la esfera militar y académica. Pero a mediados de la década de 1980 se produjo el verdadero crecimiento exponencial de la cantidad de usuarios y redes conectadas a ésta, cuando en los BBS comenzaron a tocarse temas de interés general, más allá de los estrictamente científicos.

Asimismo, en 1988 un programa de computación experimental falló, lo que dio por resultado un virus informático de autorreplicación. Aunque no se trató de un virus

demasiado dañino, ocasionó la sobrecarga de los sistemas e hizo que mayor cantidad de gente conociera de su existencia.

Luego, los desarrollos se multiplicaron y originaron la WWW, el HTML transmitidos a través del HTTP, etcétera. A partir de estas herramientas, la red comenzó a tener una mayor interoperabilidad y, debido a esos lenguajes comunes, el alcance global masivo era un hecho.

Esta masividad devino en el uso comercial de la red, lo que originó un cambio en la cultura –imperante hasta ese momento- de internet. Esta cultura había sido la de investigadores ávidos de conocimiento, con las reglas claras: “la información es patrimonio de todos”. No existían, por tanto, problemas de propiedad intelectual o marcas, como tampoco existía una gran preocupación por la seguridad e inviolabilidad de las redes, ya que no había propiedad privada que resguardar.

Como consecuencia del éxito que representó internet, fundamentalmente el principio de navegación de la WWW, las organizaciones comenzaron a implementar idéntico principio en sus LAN. Así, las redes LAN que lo incluyen han sido denominadas intranets. Se trata de redes corporativas que utilizan igual tecnología, interfaces y servicios que los usados en internet y cuentan con los servicios de correo electrónico y transferencia de archivos.

A diferencia de internet, una intranet es una red cerrada o privada, por lo cual se tiene un control de la infraestructura de comunicación y puede asegurarse la calidad del servicio. Además, se tiene un mejor control de acceso, puesto que los usuarios son internos de la organización aunque, de todos modos, se utilizan sistemas de seguridad de red para la protección de la información sensible.

Por último, mencionaremos a las extranets, es decir, aquellas redes corporativas o intranets que brindan acceso a usuarios externos al sistema. Podemos tomar como ejemplo el caso de un banco que posee una intranet dentro de su propio edificio y transforma dicha red en una

extranet al momento de permitir el acceso a ella al Banco Central o a una cámara de compensación.”¹²

Desafíos

Los hechos demuestran que las implicaciones de internet en la vida de las sociedades son muchas y serán todavía mayores. Esta red, más allá de las expectativas de sus gestores, comenzó a delinearse como un medio masivo de comunicación interactiva, el nexo comunicacional de una “comunidad virtual”. Se trata de un medio muy poderoso de información que posibilita, por igual, que cada persona conectada a él pueda conservar un absoluto anonimato (en donde el cuerpo físico detrás del usuario virtual devendría irrelevante), o quede totalmente despojada de su esfera de intimidad.

El impacto sociojurídico y cultural de este fenómeno es un tema complejo en virtud de sus implicaciones –por su masividad y magnitud- y por las proyecciones que se prevén para el desarrollo de esa red a corto plazo. Su consecuencia fundamental es la de reconfigurar la topología de un planeta que se está modificando y comienza a desdibujar fronteras.

Todos los servicios y prestaciones que ofrecen las tecnologías digitales han transformado los hábitos y la forma de vida de las personas. Pero si bien, por un lado, han abierto una brecha que posibilita la vulneración de derechos, garantías y libertades fundamentales, por otra parte posibilitan el surgimiento de nuevo horizontes para el conocimiento y la comunicación entre los pueblos, a la vez que permiten el crecimiento de pequeñas comunidades que, de otro modo, quedarían acotadas y limitadas a un determinado mercado. Pero para que esto sea posible, se debe otorgar protección a estos medios para que puedan ser considerados confiables.

¹² Ibidem pp. 70 y 71

Por cierto, hay algo de paradójico en todo ello. La presencia de la tecnología de la información en la vida cotidiana de las personas se ve como una seria amenaza a las libertades y garantías esenciales que hacen a la dignidad del ser humano. Pero en la búsqueda de la preservación de estos valores tradicionales e intereses sociales por los que han luchado las naciones del mundo desde hace más de medio siglo y que han sido plasmados en numerosos acuerdos y convenciones internacionales, se ha recurrido nuevamente a la tecnología de la información, esta vez para evitar su vulneración. Sin embargo, las soluciones aportadas fueron, en realidad, génesis de nuevas dificultades.

La solución tecnológica a problemas como la vulneración de los derechos a la privacidad, al honor o a la libertad de expresión, la comisión de actos discriminatorios y fraudulentos, el acceso no autorizado a información confidencial o restringida de los Estados, etcétera, ha sido la utilización de técnicas criptográficas que generan situaciones ambivalentes. Por un lado, evitan que los sistemas sean utilizados por personas no autorizadas o que la información sea manipulada por personas distintas del emisor o receptor. Por otro, favorecen o facilitan la utilización de las redes con fines ilícitos, como puede ser la evasión impositiva, o la legitimación de bienes provenientes de ilícitos o el terrorismo internacional, entre otros. A esta ecuación debe sumársele, además, el interés de los Estados en impedir la comisión de esos ilícitos, en consecución de lo cual puede haber, en ocasiones, excesos.

Las soluciones tecnológicas exclusivamente no son suficientes para instaurar el “orden” en ese nuevo mundo virtual, sino que, además, se requieren normas. Pero los intentos regulatorios iniciales del fenómeno, en aras a la protección del interés público, fueron duramente atacados desde distintos sectores. Se esgrimía como argumento principal que internet debía ser considerada como un gran foro de debate y, por lo tanto, debía permanecer como el paradigma de la libertad en el flujo de la información. Así, se generó una polémica controversia de intereses contrapuestos entre sectores, en la que se pugna por la más estricta de las regulaciones (que en muchos casos constituye un evidente avasallamiento de derechos fundamentales) o el más desenfadado de los libertinajes (fundado en el principio de que cualquier intento de regulación significa “censura” a la

libertad de expresión). Todo ello se debe, en parte, a que toda la problemática descansa sobre un conflicto de valores.

Estas dos columnas (es decir, la protección del interés público y la garantía de la libertad en el flujo de la información) configuran la topografía actual de la problemática que presenta un escenario en el cual fluctúan en la posición dominante o de privilegio, la significación y el alcance que se asigne a cada uno de estos dos pilares, según cómo se modifica alternativamente el esquema de poder. Es éste un tema medular de principio del milenio, que ha desbordado las discusiones académicas y se ha instalado en el seno de las sociedades. La comunidad mundial comenzó a transitar la senda del cambio que conduce desde el mundo de los átomos, al mundo de los bits, donde el bien máspreciado es la información. Se brega por estar informado pero, a la vez, se lucha contra la vulneración de la privacidad. Las sociedades piden seguridad contra el “ciberterrorismo” y el crimen organizado, pero se pretende conservar la más inexpugnable de las privacidades. Los intereses en pugna son abiertamente contradictorios, característicos de toda etapa de transición.¹³

En ese sentido, se debe construir un equilibrado marco normativo que contemple todos los aspectos del fenómeno y armonice las soluciones jurídicas existentes con el establecimiento de nuevos criterios que tiendan a asegurar los valores tradicionales de las sociedades, que hacen a la protección de los derechos a la privacidad, a la imagen, al honor, en armonía con la protección del derecho a expresar libremente las ideas y del derecho a la información, así como de seguridad y defensa de las naciones y el interés público, tratando de lograr un adecuado equilibrio entre ellos.

Es así que, de manera creciente, la cooperación internacional adquiere un papel preponderante, ya sea por medio del establecimiento de criterios y pautas comunes entre los países integrantes de bloque comunitarios, o con arreglo a convenios y acuerdos internacionales.

¹³ Ibid. pp.144-147

COMERCIO ELECTRÓNICO

“El comercio electrónico, definido simplemente como el comercio conducido vía un mecanismo de comunicación electrónico, es un poderoso medio para crear nuevos mercados, aplicaciones, negocios y empleos.

Podemos entender por comercio electrónico al conjunto de aquellas transacciones comerciales y financieras realizadas a través del procesamiento y la transmisión de información, incluyendo texto, sonido e imagen. Dicha información puede ser el objeto principal de la transacción o un elemento anexo a ella.

Algunas definiciones incluyen todas las transacciones financieras y comerciales realizadas electrónicamente, incluidos los intercambios electrónicos de datos (EDI, por sus siglas en inglés *electronic data interchange*), las transferencias electrónicas de fondos y todas las actividades de tarjetas de crédito y débito. Otras, limitan al comercio electrónico a las ventas minoristas a consumidores en las cuales la transacción y el pago se llevan a cabo en redes abiertas como internet.”¹⁴

Comercio electrónico es un concepto amplio que involucra cualquier transacción comercial efectuada por medios electrónicos, es decir que incluiría medios tales como el fax, el télex, el teléfono, el intercambio electrónico de información e internet. Sin embargo limitaremos su alcance y consideraremos al comercio electrónico como la parte del comercio que se desarrolla a través de redes (cerradas y abiertas) mediante la relación entre oferta y demanda, para lo cual se utilizan herramientas electrónicas y telecomunicaciones, con el objeto de agilizar el proceso comercial por medio de la reducción de tiempos y de costos. Abarca, por tanto, todas las formas en que puede desarrollarse el comercio, es decir, entre Estados, entre Estados y empresas, entre empresas (B2B), entre Estados y particulares, entre empresas y consumidores (B2C), y entre consumidores (C2C).

¹⁴ Ib. p. 281

Cabe destacar que, por tratarse de una expresión que sólo cuenta con unos pocos años de existencia, sus denominaciones y definiciones han evolucionado, por lo que es posible encontrar sinónimos tales como negocio electrónico, comercio electrónico y negocios móviles (e-business, e-commerce y m-business) puesto que es posible llevarlo a cabo a través de comunicaciones inalámbricas como las de los teléfonos móviles.

A continuación mencionaremos algunas consideraciones vertidas por algunos organismos internacionales:

Ministerio de Comercio Internacional e Industria de Japón

Como resultado del rápido desarrollo de la tecnología de la información en los últimos años, ha comenzado a ser posible la incorporación del comercio electrónico, el cual ha transformado todos los tipos de actividad económica, desde el desarrollo y la manufactura hasta la gestión y administración en información digital y todos los esfuerzos están encaminados a alcanzar esto, tanto en Japón como en el resto del mundo.

Organización Mundial de Comercio

En 1998 se pronunció acerca del comercio electrónico señalando que “debería ser definido simplemente como la producción, publicidad, venta y distribución de productos vía redes de telecomunicaciones.” Muchas de las discusiones están limitadas a internet –el medio con el cual el comercio electrónico es primariamente asociado-. En el comercio electrónico pueden distinguirse seis instrumentos principales: el teléfono, el fax, la televisión, los pagos electrónicos y los sistemas de transferencia de fondos, los EDI e internet. Esta es una definición amplia de la expresión “comercio electrónico”, sin embargo, en muchas discusiones, comercio electrónico sólo se refiere a internet y otras formas de comercio basadas en redes.

Canadá

En 1998, el gobierno de Canadá emitió un documento denominado “Electronic Commerce in Canada: Priority for Action” (Comercio Electrónica en Canadá: Prioridad para Actuar),

en el que puede leerse: “El comercio electrónico es la conducción de actividades de negocios –compra, venta y transacciones de todo tipo- por medio de comunicaciones y tecnología de computadoras. Incluye transacciones que se llevan a cabo por teléfono, fax, tarjeta de crédito, tarjeta de débito, EDI e internet”.

Consejo de Negocios entre Japón y Estados Unidos de América

El comercio electrónico, definido simplemente como el comercio conducido vía mecanismos de comunicación electrónico, es un poderoso medio para crear nuevos mercados, aplicaciones, negocios y empleos.

Unión Internacional de Telecomunicaciones

Mediante “Challenges to the Network: Internet for Development” (Los Retos para la Red: Internet para el Desarrollo), en 1999, la Unión Internacional de Telecomunicaciones expresó: “El concepto de comercio electrónico no es nuevo y puede ser definido de varias formas. Generalmente, incluye la producción, publicidad, venta y distribución de productos por medios electrónicos basados en el procesamiento y transmisión de datos digitalizados. La discusión se centra en la actividad comercial que tiene lugar en internet y que incluye tanto empresas como consumidores”.

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico

En 1999, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, mediante el documento “The Economic and Social Impacts of Electronic Commerce: Preliminary Findings and Research Agenda” (Los Impactos Económicos y Sociales del Comercio Electrónico: Descubrimientos Preliminares y Agenda de Investigación), expresó: “En orden para explorar y estimar los impactos socioeconómicos del comercio electrónico, es esencial definir a éste último. Como sucede con otros nuevos servicios, no es una tarea simple, y las distintas definiciones conocidas difieren significativamente entre ellas. Algunas, incluyen todas las transacciones financieras y comerciales realizadas electrónicamente, incluidos los EDI, las transferencias electrónicas de fondos y todas las actividades de tarjetas de crédito y débito. Otras, limitan al comercio electrónico a las ventas minoristas a consumidores en las cuales la transacción y el pago se llevan a cabo en redes abiertas como internet. El primer

tipo se refiere a formas de comercio electrónico que han existido por décadas y comprende una actividad de miles de millones de dólares diarios. El segundo tipo existe hace aproximadamente tres años y es difícilmente mensurable. Este estudio vuelve la mirada sobre estos dos extremos. Le interesa específicamente el negocio que se desarrolla en redes que utilizan protocolos no propietarios que están establecidos a través de procesos estándar abiertos como internet. A los fines del presente, el término negocio significa toda actividad que genera un valor tanto dentro de una compañía y con proveedores y clientes. Muchas de estas actividades pueden resultar en transacciones monetarias y otras no.

Estados Unidos de América

El 13 de octubre de 1999, el gobierno de Estados Unidos de América publicó el documento “Measuring Electronic Business Definitions, Underlying Concepts, and Measurement Plans” (Midiendo Definiciones de Negocios Electrónicos, Subrayando Conceptos y Planes de Medición): “El florecimiento de la utilización de dispositivos electrónicos en nuestra economía es ampliamente conocido, aunque permanece largamente no definido y no reconocido en muchas estadísticas económicas oficiales. Los términos internet, comercio electrónico, negocios electrónicos y cibercomercio son utilizados frecuentemente. Establecer términos que claramente describen nuestra creciente y dinámica economía de redes es un paso crucial hacia el desarrollo de útiles estadísticas al respecto. La infraestructura de los negocios electrónicos es la participación en la infraestructura económica global utilizada para sostener los procesos de los negocios electrónicos y llevar adelante las transacciones del comercio electrónico. Negocio electrónico es cualquier proceso que una organización de negocios lleva a cabo mediante una red de computadoras. Comercio electrónico es cualquier transacción completada mediante una red de computadoras e incluye la transferencia de la propiedad o de derechos de bienes o servicios. Las redes de computadoras son dispositivos de enlace electrónico que comunican interactivamente a través de canales de red”.¹⁵

¹⁵ Sarra, Andrea Viviana “Comercio Electrónico y Derecho” Editorial Astrea. Argentina, 2000. Págs. 281-283

Las actividades que comprende el comercio electrónico son muy diversas e incluyen: comercialización de bienes y servicios, suministro en línea de contenidos digitales, transferencias electrónicas de fondos, compraventas electrónicas de acciones, conocimientos de embarque electrónicos, subastas, diseños y proyectos conjuntos, prestación de servicios en línea, contrataciones públicas, comercialización directa al consumidor y servicios posventa. A su vez, abarca desde productos (tanto bienes de consumo como bienes de capital) y servicios, hasta actividades tradicionales y nuevas actividades.

La denominación de e-business actualmente se está generalizando, pues se sostiene que la expresión es más adecuada por cuanto su alcance incluye dentro del concepto, además, la actividad que desarrollan en internet los proveedores de contenidos, los portales, las compañías de publicidad específicas para el medio digital, las agencias de viaje en línea (online), las empresas que desarrollan sitios de red (web), las empresas que diseñan software de motores de búsqueda, los proveedores de servicios de internet, las compañías que proveen seguridad de redes, entre otras.

El enfoque parcializado que hemos adoptado obedece a dos razones fundamentales: por un lado, porque consideramos que analizar el fenómeno en toda su dimensión excedería los propósitos de este trabajo y, por otro lado, porque creemos que han sido los entornos de redes los que han operado un cambio revolucionario en el desarrollo del comercio electrónico y han posibilitado el acceso masivo de usuarios a mercados de escala y puesto el acento en la hiperconexión, es decir, la vinculación de todos con todos.

Luego de haber delimitado el concepto de comercio electrónico a aquel que se realiza a través de redes abiertas y cerradas, consideramos necesario aclarar que en este concepto quedan incluidos sus dos componentes más característicos: el tradicional, que consiste en llamar comercio electrónico a aquel en el que se utilizan las redes como medios de transmisión de datos en un determinado mercado, y el comercio electrónico en entorno de redes abiertas (internet), como nuevo paradigma, en el que las redes no son meras transportadoras de datos, sino que, en realidad, son el mercado.

“Al referirnos al comercio electrónico estaremos aludiendo, entonces, al que se desarrolla en el entorno de redes abiertas. Éste, en términos generales, incluye las siguientes modalidades:

- 1) El comercio electrónico directo, que se lleva a cabo íntegramente por vía electrónica. Es decir, abarca el proceso que va desde el pedido hasta el pago y suministro en línea a escala mundial de bienes y servicios intangibles. La comercialización directa es la que mejor aprovecha el potencial que pueden ofrecer las redes de telecomunicaciones.
- 2) El comercio electrónico indirecto, que se realiza mediante pedidos de bienes y servicios tanto materiales como intangibles a través de redes, pero que se suministran por medio de los canales normales de distribución física.”¹⁶

Particularidades del comercio electrónico.

Con base en lo señalado en los párrafos que preceden, nos permitimos destacar algunos aspectos sobresalientes del comercio electrónico, que a la postre son:

1. La transnacionalización de sus efectos, es decir que los límites políticos y geográficos no significan nada en entornos digitales. Esta característica, en realidad, es compartida por todas las actividades en las redes.
2. La ausencia de grandes barreras de entrada que posibilita el surgimiento de organizaciones virtuales o el ofrecimiento de bienes y servicios a través de internet por parte de empresas que no estén sujetas a controles adecuados o que podrían carecer de patrimonios suficientes en el caso de tener que responder por el daño.
3. La necesidad de adecuación de las legislaciones que requiere el medio digital, debido a que estos entornos han transmutado conceptos tradicionales e incorporado otros, por lo que no puede considerárseles incluidos en las normas vigentes.

¹⁶ Ib. Pp. 284-285

4. El requerimiento de una elaboración coordinada de principios sobre la materia a escala internacional. Al tener como objetivo el crecimiento del comercio electrónico, deben incluir principios generales sobre políticas internacionales encaminadas a tornar confiables los medios digitales para el pleno desarrollo de la sociedad de la información.

Condiciones para el desarrollo.

“Como se ha venido señalando, se deben eliminar los obstáculos y generar el ambiente idóneo para que se desarrolle genuinamente el comercio electrónico, por lo que los organismos internacionales coinciden en que deben darse las siguientes condiciones:

1. La creación de redes de distribución –fundamentalmente regionales- para la entrega física de los productos requeridos digitalmente.
2. La desregulación de las telecomunicaciones, que favorece la proliferación de mercados competitivos, al provocar bajas en los precios y sistemas de tarificación del costo de interconexión más flexibles, lo cual favorece e incentiva este tipo de comercio.
3. La interoperabilidad tecnológica mundial en campos críticos, como las tecnologías seguras (firma digital, certificados digitales) y los sistemas de pago digitales de alta confiabilidad.
4. El fortalecimiento de la confianza en este tipo de comercio por parte de los consumidores y las empresas, por ejemplo, mediante la implementación de sistemas eficientes de resolución de disputas. En tal sentido, es menester señalar que las principales preocupaciones al respecto se centran en temas tales como: a) la identidad y la solvencia económica de quienes ofertan y demandan en las redes abiertas; b) su localización geográfica; c) la protección de los datos personales que constituye, según encuestas, el temor fundamental de los consumidores y clientes; d) el cumplimiento efectivo de los contratos celebrados (entrega de la cosa, pago del precio, etc.); e) la posibilidad de resarcimiento por hechos dolosos o culposos; f) la

validez de la instrumentación de los actos jurídicos por medios digitales; g) la posibilidad de efectiva resolución de controversias en el caso de micropagos o transacciones de bajo monto; h) recursos frente a ilícitos tales como estafas y defraudaciones, e i) abusos por posiciones dominantes.

5. El fortalecimiento de temas conexos al comercio electrónico, tales como: a) la seguridad de la información; b) la protección de los derechos de propiedad intelectual; c) la protección de los servicios de acceso condicionado; d) la privacidad en general, y e) las previsiones para crear entornos fiscales neutrales y transparentes.
6. La armonización de las regulaciones existentes o el establecimiento de marcos jurídicos coordinados internacionalmente, formulados de tal manera que eviten contradicciones en las *normas*, con el propósito de instaurar seguridad y confianza en el comercio electrónico.”¹⁷

Desarrollo de nuevos productos y constante evolución de los mercados.

En cuanto a la aparición de nuevos productos, ya hemos dicho que en el comercio electrónico el bien que representa una utilidad en sí mismo es la información, con grandes oportunidades de almacenamiento, búsqueda y manipulación. La tendencia en esta clase de comercio es que la mayor parte de los bienes sean intangibles (comercio electrónico directo), los que tienen la característica de llegar hasta el consumidor a través de la red con gran facilidad. En este sentido es de destacar el creciente aumento de una nueva forma de comercio entre particulares, quienes *publican información en internet cobrando montos casi insignificantes por el acceso a ésta.*

Por otro lado, el comercio en internet hace surgir nuevas clases de mercados, pues la oferta de los productos *no se circunscribe a acotados ámbitos locales, sino que, aún para las unidades económicas más pequeñas, el mercado es internet e internet implica el mundo.* La implementación adecuada del comercio electrónico contribuye a la reducción de las

¹⁷ Ib. pp. 289-290

barreras tradicionales de entrada a los mercados y la disminución de costos, distancias e infraestructura, lo cual permite a las pequeñas y medianas empresas ser competitivas a escala internacional. Por otra parte, no se debe perder de vista que éstas constituyen uno de los estratos más dinámicos de las economías en expansión y desempeñan una función esencial en la generación de empleos y el aumento del producto bruto interno. Por ello, es un deber de los Estados llevar a cabo programas de educación e información sobre comercio electrónico. Es también una incumbencia estatal explorar nuevas formas de penetración de estas empresas en los mercados internacionales, por ejemplo, mediante la realización de ferias comerciales virtuales.

Eliminación de intermediarios.

Al inicio del presente trabajo señalamos que en muchos casos el comercio electrónico ocasiona la desaparición de la figura del intermediario. Respecto de esta cuestión, es importante destacar que en el comercio electrónico no hay necesidad de intermediarios en su concepto tradicional, puesto que el consumidor puede contratar directamente con el productor. Ello, por supuesto, torna completamente prescindibles a los minoristas o mayoristas pero, al mismo tiempo, provoca que emerjan figuras como las de proveedores de servicios de internet o proveedores de acceso a redes, los sistemas de pago digital (moneda digital), las autoridades de certificación o los servicios de autenticación y certificación de transacciones. Todas estas figuras nuevas tienen como característica común la de no necesitar un asiento geográfico específico para brindar sus servicios. Son instituciones virtuales que requieren de legislaciones globales coordinadas que, de hecho, el comercio electrónico exige.

La casi total desaparición de intermediarios en su concepto tradicional y el surgimiento de intermediarios virtuales tiene, además, una estrecha vinculación con los aspectos tributarios en las redes, con las normas referidas al perfeccionamiento de los contratos y con los mecanismos de reparación por el daño, por su característica inherente de virtualidad.

Aspectos jurídicos.

Muchos son los aspectos jurídicos que brotan con motivo del comercio electrónico, sin embargo la mayoría de los aspectos jurídicos del comercio electrónico se centran en la seguridad jurídica. Éste, al ser inherentemente global, carecer de fronteras y ser marcadamente virtual, tiene la particularidad de ser percibido como extremadamente inseguro. percepción que se ve reforzada por la carencia de un marco normativo de fácil aplicación al medio.

Está claro que al encontrarnos aún en una etapa incipiente, debe evitarse una desmedida y apresurada generación de leyes en áreas donde no son necesarias. Como paso inicial, es esencial que se remuevan las normas que sólo actúan como obstáculos al desarrollo del comercio electrónico.

No parece sensato afirmar que una o varias legislaciones aisladas puedan dar respuesta a los cambios producidos en esta particular era o que desde un campo del derecho puedan resolverse todas las interrogantes que plantea el fenómeno. Por tanto, parece más adecuado expresar que casi todas las áreas de la disciplina se encuentran frente a una transición que debe reflejar y permitir construir el camino que la sociedad actual comienza a recorrer. Del mismo modo, cuando la civilización se encontraba en la transición hacia la Era Industrial, los ordenamientos jurídicos no se adaptaron al nuevo orden por la mera adición del área de derecho industrial. Por el contrario, cada rama del derecho debió asimilar las modificaciones operadas para continuar siendo efectivo.

Otro de los temas que constituye una problemática de difícil solución es el del efectivo cumplimiento de la ley. Los inconvenientes relacionados a ello, básicamente, son: la posibilidad efectiva de identificación del usuario que cometió el ilícito; la posibilidad de imputarle el daño; la obtención de la prueba, y la determinación de la jurisdicción y legislación aplicable.

El surgimiento del comercio electrónico ha presentado un importante desafío al concepto tradicional de jurisdicción, puesto que ha introducido la noción de cibernaciones sin gobierno o de un ciber mundo que existe sólo en el éter. Así, conceptos tales como nacionalidad, residencia y soberanía se toman de difícil aplicación. La posibilidad de realizar transacciones a distancia sin necesidad de considerar las fronteras geográficas, la utilización de técnicas de encriptación o el envío de información de forma tal que su rastreo sea dificultoso, hacen que surjan problemas como los que se enumeran a continuación:

1. Asegurar que los ilícitos cometidos a través de las redes sean detectados.
2. Localizar y, según el caso, decodificar la información del registro de transacciones efectuadas.
3. Identificar las partes intervinientes en las transacciones a través de redes y obtener prueba admisible en juicio.
4. Llevar a cabo lo mencionado anteriormente cuando el presunto autor del ilícito y la prueba del hecho están localizados fuera de los límites geográficos del país.¹⁸

En suma, puede decirse que es esencial la identificación del emisor del mensaje, la integridad de los datos y su no repudio. Pero las dificultades no sólo provienen de las características del medio, sino que surgen, además, de la necesidad de balancear la coacción de la ley y los derechos individuales de los particulares.

Los hechos demuestran que las naciones deben adoptar criterios comunes en el marco de políticas de mutua cooperación.

¹⁸ Ib. pp. 279-297

DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

“La multiplicación de las relaciones internacionales es un hecho que ha convocado la atención de políticos, economistas y juristas.

En la actualidad somos espectadores de un gran intercambio comercial, científico y cultural entre países de las más diversas ideologías; si a esto le sumamos la creación de comunidades económicas y la pujanza de las empresas trasnacionales, nos enfrentamos con un panorama que por su complejidad habrá de requerir en forma progresiva la atención de los fiscalistas.

Este fenómeno ha provocado el origen de diversas regulaciones por parte de los Estados, dando lugar a un conjunto de normas que conforman el contenido del llamado “Derecho Internacional Tributario”, que aparece como una división dentro del derecho tributario y con el sentido y alcance consignado a continuación.

Entendemos por Derecho Internacional Tributario aquella rama del derecho tributario que tiene por objeto el estudio de las normas de carácter internacional que corresponde aplicar en los casos en que diversas soberanías entran en contacto, ya sea para evitar problemas de doble imposición, coordinar métodos que combatan la evasión y organizar, mediante la tributación, formas de cooperación entre los países.

Opinamos que no deben incluirse en este campo de estudio el conjunto de normas internas que delimitan el poder fiscal con referencia a sujetos o a objetos que por su naturaleza trascienden los límites de su territorio. Tales normas pertenecen al derecho tributario material.

Fuentes del Derecho Internacional Tributario

La clasificación de ellas se encuentra en el artículo 38 de la Carta de la Corte Internacional de Justicia, incorporada a la carta de las Naciones Unidas del 26 de junio de 1945. Este texto las organiza de la siguiente manera:

La Corte aplica:

- a) Las convenciones internacionales, tanto generales como especiales, que establezcan reglas expresamente reconocidas por los Estados en litigio.
- b) La costumbre internacional, como prueba de una práctica general reconocida como de derecho.
- c) Los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas.
- d) Las decisiones judiciales y la doctrina de los publicistas más calificados, como medio auxiliar para determinar las reglas de derecho.”¹⁹

El subtema en mención, es decir, el Derecho Internacional Tributario, tiene trascendencia en la presente investigación ya que como se observará es indispensable el consenso internacional en ciertas áreas para evitar la erosión de la base gravable y la evasión fiscal en el contexto del comercio electrónico.

¹⁹ Villegas B., Héctor. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario” ED. Depalma, S.R.L., quinta ed. Argentina, 1994. pp. 481 y 482

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE)

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) ha sido llamada el tanque del pensamiento, una agencia monitora, el club de los ricos, una universidad sin academia. Todos estos calificativos son correctos pues dicho organismo cuenta con todos los elementos anteriores, pero ni una de esas caracterizaciones captura la esencia de la OCDE.

La OCDE cuenta con 30 países miembros dentro de una organización que provee a los gobiernos el escenario para discutir, desarrollar y perfeccionar la política económica y social. Cabe señalar que México es miembro desde 1994. Sus integrantes comparan experiencias, buscan respuestas a problemas comunes y trabajan para coordinar las políticas domésticas e internacionales para formar una red equitativa entre las naciones. Sus intercambios pueden generar acuerdos para actuar de manera formal. Ejemplo de lo anterior es el establecimiento de códigos de libre tránsito de capital y servicios, acuerdos contra la corrupción o para terminar con los subsidios para construcción de barcos.

La OCDE es un club de países que comparten una ideología. Es rica, en cuanto a que los integrantes de la OCDE producen dos terceras partes de los bienes y servicios generados a nivel mundial, pero no es un club exclusivo. Esencialmente, la membresía es limitada al compromiso del país de integrarse a una economía de mercado, contar con una democracia plural y el respeto por los derechos humanos.

Intercambios entre los gobiernos de la OCDE fluyen constantemente y van desde información hasta el análisis otorgado por su Secretaría en París. Partes del Secretariado de la OCDE recolectan datos, monitorean tendencias, analizan y pronostican patrones en evolución en comercio, medio ambiente, agricultura, tecnología, tributación y más. Este trabajo, en áreas que reflejan la estructura política de los países miembros, se realiza con el consenso de los países miembros, quienes utilizarán el análisis realizado, y se hará más a fondo cuando los países miembros se reúnan en comités especializados de la OCDE.

Además, la OCDE produce instrumentos de acuerdos internacionales, decisiones y recomendaciones para promover las reglas del juego en áreas en que el acuerdo multinacional es necesario para que países, de manera individual, progresen en una economía globalizada. Compartir los beneficios del crecimiento es parte crucial de sus actividades tal y como se desprende de sus actividades enfocadas a economías emergentes, desarrollo sostenible, economía territorial y asistencia.

Antecedentes de la OCDE

La Organización Europea para la Cooperación Económica (OECE) fue el antecedente de la OCDE. Este organismo se creó con la finalidad de administrar la ayuda para la reconstrucción europea proporcionada bajo el Plan Marshall, por Canadá y Estados Unidos de América, después de la Segunda Guerra Mundial. A partir de 1961 la OCDE tomó las riendas de la OECE y se ha avocado a construir economías fuertes para sus países miembros, mejorar la eficiencia, afinar los sistemas de mercados, expandir el libre comercio y contribuir al desarrollo en países industrializados y en desarrollo.

Los motivos que impulsaron la transformación de la OECE en la OCDE fueron:

1. La fuerza económica y la prosperidad son esenciales para el acatamiento de los propósitos de las Naciones Unidas, la preservación de la libertad individual y el aumento del bienestar común. Estas metas se pueden alcanzar efectivamente mediante el fortalecimiento de la tradición de la cooperación.
2. La recuperación económica y el progreso de Europa por medio de su participación en la OECE ha sido una contribución significativa que ha abierto nuevas perspectivas para el fortalecimiento de esa tradición para aplicarla a nuevas tareas y ampliar sus objetivos.
3. El reconocimiento a la creciente interdependencia de sus economías.

4. Mediante consultas y cooperación se logrará el uso efectivo de sus capacidades y potenciales, así como la promoción de un mayor crecimiento sostenible de sus economías y mejorar la economía y bienestar social de sus personas.
5. Las naciones más avanzadas económicamente deben cooperar en asistir en la mejor de sus medidas a los países en proceso del desarrollo económico.
6. La futura expansión del comercio mundial es uno de los factores más importantes en favor del desarrollo económico de los países y del mejoramiento de la relaciones económicas internacionales.

Después de cuatro décadas, el enfoque de la OCDE se está moviendo más allá de sus miembros, pues apoya a los países que están cambiando de una economía centralizada a una capitalista.

“El documento formal que creó la OCDE fue la Convención de 1960, en donde se estableció, entre otras directrices, las siguientes:

1. La Convención requiere que la Organización promueva las políticas designadas para alcanzar el más alto crecimiento del desarrollo sostenible y del empleo, así como un aumento en el estándar de vida de la población.
2. Esto se debe alcanzar manteniendo la estabilidad financiera dentro del área de la OCDE, así como a una escala mundial. La Convención también requiere que los países miembros contribuyan a la expansión del comercio mundial de manera multilateral y sin discriminación.
3. Bajo esos términos, el artículo 2 de la Convención establece que los países de la OCDE deben procurar la seguridad del crecimiento económico y la estabilidad externa e interna, para reducir los obstáculos en el intercambio de bienes y servicios, para liberalizar los movimientos de capital, y para contribuir al desarrollo económico de todos los países del orbe.

4. En su artículo 6 establece que las decisiones serán aplicables a los países miembros, a menos que se abstengan de votar, y hasta que se realicen los ajustes necesarios a las legislaciones locales.”²⁰

México al ser miembro de la OCDE deberá sujetarse a las regulaciones que este organismo emita en materia de comercio electrónico.

La trascendencia de este organismo en el tema que nos atañe radica en que fue pionera en proponer soluciones y regulaciones sobre el comercio electrónico. Como se señaló en las páginas que preceden, la primera conferencia internacional sobre temas fiscales en materia de comercio electrónico, fue precisamente la conferencia auspiciada por la OCDE, celebrada en noviembre de 1997, en Turku, Finlandia, donde se realizaron varios planteamientos, sin que estos hayan constituido determinaciones sobre el tema. Se señaló que una de las preocupaciones fundamentales de los gobiernos y del sector privado es la repercusión fiscal del comercio electrónico en materia de impuesto sobre la renta.²¹

En la conferencia de la OCDE, señalada en el párrafo inmediato anterior, se mencionaron otros dos aspectos importantes: primero, existen algunos asuntos que no pueden dejarse al sector privado, como lo son los derechos de propiedad intelectual y la tributación; segundo, la naturaleza global de internet requiere una organización global para supervisar y guiar el impacto económico. Se acordó posteriormente crear un Grupo de Administración Tributaria de Comercio Electrónico para desarrollar el marco de referencia, con el respaldo de otros grupos, este grupo se concentrará en aspectos de cumplimiento y administración tributaria, tanto del impuesto sobre la renta como de los impuestos al consumo.

Estructura

²⁰ Convención sobre la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo. París, Francia. 14 de diciembre de 1960. www1.OECD.org/about/origins/convention/convenventn.com pp. 1 y 2

La OCDE cuenta con una estructura en la cual la Secretaría General es el máximo organismo. Asimismo, para una mayor especialización de sus trabajos, divide los mismos por materia, ya sean económicas, medio ambiente, industria, población, educación, comercio, etcétera.

Dentro de la gran gama de tópicos encontramos los Asuntos Financieros, Fiscales y Empresariales. Existe un comité encargado de analizar cada una de las materias señaladas en el presente trabajo, con un alto grado de especialización.

Así, llegamos a lo que se conoce como el Comité de Asuntos Fiscales, cuya creación data del primero de mayo de mil novecientos setenta y cinco.

Este comité es responsable de investigar los métodos mediante los cuales la tributación puede ser utilizada como vehículo para promover la implementación, destino y uso de los recursos económicos, tanto en el aspecto doméstico como en el internacional. Por otra parte, analiza cuestiones relacionadas con la evasión fiscal y la implementación de tratados para evitarla o bien para no aplicar la doble tributación.

Asimismo, el comité tiene como tarea el proponer medidas para eficientizar la recaudación como medio para lograr los objetivos de los gobiernos, es decir, el bien común.

A su vez, el Comité de Asuntos Fiscales se subdivide en Grupos de Trabajo (*Working Party*), entre los que encontramos el Grupo de Trabajo Número 9 (*Working Party No. 9*, WP9 por sus siglas en inglés), encargado de analizar cuestiones inherentes a los impuestos al consumo.

²¹ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE "Comercio Electrónico: Los Retos para las Autoridades Fiscales y para los Contribuyentes" ("Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers"). Turku, Finlandia, noviembre 1997. www.oecd.org p. 1

Por último, el WP9, cuenta con un subgrupo especializado en el comercio electrónico, cuyos integrantes son: Australia, Canadá, Francia, Alemania, Irlanda, Italia, Japón, Corea, Holanda, Suecia, Suiza, Gran Bretaña, Estados Unidos, Unión Europea y Singapur.²²

El subgrupo de comercio electrónico del WP9, es el organismo más dinámico en el análisis, investigación e implementación de soluciones dentro del contexto del comercio electrónico en el entorno de los impuestos al consumo.

El subgrupo se apoya a su vez en dos grupos técnicos (TAG, por sus siglas en inglés, technical advisory group), uno avocado a los impuestos al consumo (consumption TAG) y otro a las soluciones tecnológicas (technology TAG)²³

²² Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE “Plan de Trabajo del Subgrupo de Comercio Electrónico del WP9” (“Work Plan of the WP9 Sub-Group on Electronic Commerce 2001-2003”) www.oecd.org EN p.1

²³ *Ibidem* p.1

PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Los mismos principios tributarios que los gobiernos aplican al comercio convencional deben de aplicar igualmente al comercio electrónico: entre ellos, neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, eficacia y justicia, flexibilidad.²⁴

Dentro de las conclusiones principales de la conferencia Condiciones del Marco Tributario de Ottawa (Taxation Framework Conditions) se indicó que los principios tributarios que deben servir de guía a los gobiernos en su relación con el comercio convencional también deben guiarlos en su relación con el comercio electrónico.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE considera que las reglas existentes pueden servir para implementar estos principios. Este acercamiento no excluye nuevas medidas legislativas o administrativas, o cambios a las medidas existentes, en relación con el comercio electrónico, en el entendido de que dichas medidas fueron creadas con la intención de aplicar los principios tributarios existentes, y no con la intención de imponer un trato fiscal discriminatorio a las transacciones de comercio electrónico.

La aplicación de estos principios al comercio electrónico debe ser estructurada para mantener la soberanía fiscal de los países, para alcanzar una distribución adecuada de la base tributaria del comercio electrónico entre los países y para evitar la doble tributación o la ausencia de tributación.

El proceso para implementar estos principios debe implicar un dialogo intenso con negocios y con no miembros de la OCDE.

Los principios tributarios que deben de aplicar al comercio electrónico son:

1. Neutralidad

²⁴ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE "Condiciones para el Marco Tributario del Comercio Electrónico" ("Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions") Ottawa, Canadá. Octubre de 1998 www.oecd.org p. 3

La tributación debe buscar ser neutral y equitativa entre las formas de comercio electrónico y entre las formas convencionales de comercio y las electrónicas. Los contribuyentes en situaciones similares deben ser sujetos a niveles similares de tributación.

“El Acta para Transacciones Electrónicas (*Electronic Transactions Act*)²⁵ tiene dos piedras angulares: el principio de equivalencia funcional y el principio de neutralidad tecnológica. El primer principio establece que la ley deberá otorgar el mismo tratamiento a las transacciones electrónicas que a las que se documentan en el papel. El segundo principio indica que la ley no deberá discriminar entre las diversas formas de tecnología, lo cual implica, por ejemplo, que la ley no podrá especificar requisitos técnicos para el uso de comunicaciones electrónicas que se basen en la operación de una particular forma de tecnología de comunicación electrónica.”

Es generalmente aceptado que la neutralidad debe ser un principio para la tributación del comercio electrónico por internet. Los miembros de la OCDE²⁶ consideran que la mejor manera para alcanzar este objetivo es aplicar las contribuciones existentes a los ingresos derivados de actividades por internet para evitar la imposición especial de internet con contribuciones especiales. Este acercamiento también provee un grado de certeza para los negocios, indicando la ideología de las autoridades tributarias, aun y cuando todavía no existen los pormenores.

2. Eficiencia.

El costo de cumplimiento para los contribuyentes así como el costo administrativo para las autoridades fiscales se debe minimizar al máximo posible.

3. Certeza y simplicidad.

Las reglas tributarias deben ser claras y fáciles de comprender en tal forma que los contribuyentes puedan anticipar las consecuencias tributarias derivadas de sus

²⁵ Electronic Transactions Act, 1999. <http://law.gov.au/ecommerce/>

²⁶ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE “Comentario Histórico del Comercio Electrónico” (“Historical Commentary on Electronic Commerce”) http://www.oecd.org/daf/tae/com_histecom.htm p.1

transacciones, incluyendo el momento, el lugar y la forma de cumplimiento de la obligación tributaria.

4. Simplificación

A primera instancia, es importante reconocer que la retención del impuesto en actividades entre empresas (B2B) significa simplicidad. Como resultado, los proveedores de negocios que tratan exclusivamente con personas morales y que no están registrados u obligados a estarlo, tendrán pocas o ninguna obligación adicional derivada de los impuestos al consumo.²⁷

5. Eficacia y justicia

La tributación debe generar el monto correcto de tributos en el momento correcto. El *potencial para la evasión y elusión fiscal debe contenerse en un mínimo, mientras se desarrollan medidas para combatirlo de manera proporcional a los riesgos generados.*

6. Flexibilidad

Los sistemas tributarios deben ser flexibles y dinámicos para asegurar un crecimiento paralelo con el desarrollo tecnológico y comercial.²⁸

Para cualquier solución es importante el establecimiento de un facilitador fiscal y de la simplificación.²⁹

CONFIDENCIALIDAD

Con la entrada en vigor en 1998, de la Directiva de la Unión Europea en Materia de Protección de Datos, de aplicación tanto a ciudadanos de la Unión, como a extranjeros

²⁷ Grupo WP9 de la OCDE “Aspectos de los Impuestos al Consumo sobre el Comercio Electrónico” (“Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce”) febrero de 2001. <http://www.oecd.org/daf/ea/E-com-framework.pdf> p.24

²⁸ Ibidem p. 4

²⁹ Grupo de Asesoría Técnica sobre Tecnología “Reporte del TAG Tecnológico” (“Report by the Technology Technical Advisory Group”) diciembre de 2000. <http://www.nga.org/106Congress/SalesTax.asp> p.15

residentes en la misma, el Gobierno Común impone amplias prohibiciones para los receptores de información personal de los usuarios, de tal suerte que aquellos no podrán utilizar la misma, sino con el consentimiento del particular involucrado y de su correspondiente Gobierno.

Lo anterior, puesto que cualquier intercambio de información del consumidor con los proveedores aumenta significativamente cuestiones relacionadas con la seguridad, el fraude y la privacidad. Esta es un área de preocupación y sensibilidad para facilitadores de pago.

En Alemania, el comercio electrónico está regulado en parte por la *Iniciativa del Gobierno Federal para el Comercio Electrónico, misma que data de 1997*³⁰. El objetivo de esta iniciativa es la utilización eficiente de los medios electrónicos y el aumento de la seguridad en la utilización de redes abiertas, por medio del incremento de la aceptación de esta forma de comercio, la información que se tiene del mismo, el mejoramiento de la calidad en su utilización, la preparación de un marco jurídico flexible en el que necesariamente se regule el Comercio Electrónico y la apertura de la utilización de este medio en el ámbito público.

La OCDE propone que los miembros tomen en cuenta en sus legislaciones, principios concernientes a la protección de la confidencialidad de los datos personales, así deben existir límites para la obtención de datos personales, misma que debe realizarse de manera legítima y por medios apropiados. Los datos así obtenidos, serán siempre relevantes al objeto de transacción y para su obtención debe manifestarse el uso que se le dará a esos datos.

Por otra parte los vendedores en internet tienen una necesidad de negocios de manejar su exposición de riesgo al fraude y al crédito de clientes potenciales. Una forma de manejar esta situación es mediante el requerimiento de identificación de los clientes potenciales. La información proporcionada puede ser revisada con otros indicios que serían disponibles para el vendedor.

³⁰ Iniciativas Nacionales sobre el Comercio Electrónico en Alemania (“National Initiatives in Electronic Commerce: Germany”) http://www.ispo.cec.be/Ecommerce_initiatives_national.html

Jeffrey Owens³¹, Director de Asuntos Fiscales de la OCDE, subraya atinadamente que las autoridades deben prever que el comercio electrónico no socave la capacidad del Gobierno para recaudar los ingresos públicos vía tributación, así como adecuar los principios que rigen a los gobiernos en relación con el comercio tradicional para su aplicación a esta nueva vía de comercialización.

³¹ Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina “La Imposición Indirecta en las Operaciones de Comercio Electrónico” Montreal, Canadá, 4 de junio de 2001 http://www.ae-tax.ca/papers/spanish/imposición_paper_sp.html p. 3

ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

Internet presenta a las administraciones tributarias tantas oportunidades como desafíos. Por ejemplo, facilita significativamente la simplificación de los procedimientos y permite mejorar notablemente el servicio al contribuyente pero, al mismo tiempo, el ambiente virtual dificulta la lucha contra la evasión fiscal y la salvaguarda de la confidencialidad.

Este medio de comunicación cambiará el ambiente en el cual las administraciones tributarias se desenvuelven, ya que entre otros problemas que genera, están:

1. El establecimiento de la identidad y locación de las partes.
2. La obtención de documentación aceptable como prueba.
3. La falta de un intermediario eliminará puntos de tributación convenientes.
4. Los refugios fiscales y las operaciones bancarias off-shore serán cada día más accesibles.³²

Al mismo tiempo que se advierte el riesgo de no contar con medidas internacionales que permitan evitar la doble imposición en las operaciones realizadas por medio del comercio electrónico, se aprecia el riesgo de que estas operaciones comerciales se estructuren de tal forma que las legislaciones existentes resulten insuficientes, provocando la no-imposición de las ganancias derivadas de la realización de operaciones por medio del comercio electrónico, convirtiéndose así éste en un elemento negativo para los Estados en su carácter de fisco, con el riesgo de que se obstaculice o limite.

En contrapartida, las autoridades tributarias reconocen que las nuevas tecnologías proveen los medios para mejorar el servicio a los contribuyentes, incluyendo formas para reducir costos administrativos y para fomentar el cumplimiento voluntario.

³² Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE "Condiciones para el Marco Tributario del Comercio Electrónico" ("Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions") Op.cit. p. 3

Las nuevas tecnologías pueden auxiliar a las autoridades recaudadoras a reducir sus costos administrativos al:

1. Ofrecer métodos menos costosos para procesar información;
2. Permitir procesos de automatización periódica, tales como pagos; y
3. Reducir el costo de almacenamiento físico de información.³³

Sin embargo, hasta las acciones mejor intencionadas de los gobiernos no serán suficientes, si no se cuenta con el apoyo de los contribuyentes. El apoyo de los contribuyentes incluye, el cumplimiento voluntario con las reglas aplicables, cooperación en la detección y resolución de la evasión fiscal, así como la participación en el esfuerzo para mejorar el diseño y administración del sistema tributario.

Con relación al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, los avances tecnológicos pueden beneficiar a las autoridades hacendarias en los siguientes aspectos:

1. Pueden considerar el establecimiento de páginas de internet para proveer de información actualizada y asistencia a los contribuyentes. Este aspecto ya fue implementado por las autoridades hacendarias mexicanas en los sitios web ubicados en www.shcp.gob.mx y en www.sat.gob.mx.
2. Pueden considerar sistemas interactivos telefónicos para contestar cuestionamientos comunes, situación que ya fue implementada en nuestro país mediante el sistema de asistencia telefónica a contribuyentes (01-800- 9045000).
3. Pueden considerar un solo acceso a internet como domicilio para personas con mucha movilidad. Esta consideración es de vital importancia para gravar las operaciones realizadas a través de internet, en virtud de que cómo se mencionó con

³³ Ibidem p. 9

antelación, la globalización y los avances tecnológicos han propiciado la movilidad de personas y la desaparición de fronteras.

4. Pueden considerar recibir y responder las consultas planteadas por los contribuyentes a través de internet.
5. Las autoridades recaudadoras pueden establecer programas de depósito directo para pagos y devoluciones. Este mecanismo ya existe en nuestro país a través de depósito directo en cuentas bancarias en el caso de devolución de contribuciones a los contribuyentes, por lo que solo es necesario hacer las adecuaciones para que se verifique a través de transferencias electrónicas.
6. Pueden considerar la presentación de datos y declaraciones a través de nuevas tecnologías. De nueva cuenta, en nuestro País ya se implementó este tipo de operaciones, al permitir la presentación del dictamen de los estados financieros emitido por contador público certificado y las declaraciones de pagos provisionales a través de internet, tal y como lo estipulan las reglas 2.1.2., 2.9.11., 2.9.13., 2.10.2., 2.10.4., 2.10.8., 2.10.10., 2.14.1., 2.14.2., 2.14.3. y 2.14.4., de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002.
7. Pueden considerar pagos automatizados de contribuciones de seguridad social, impuesto sobre nóminas y otras contribuciones similares.
8. Pueden considerar colaborar con otros brazos del gobierno para investigar los beneficios de un solo registro gubernamental a través de internet.³⁴

En cuanto a la legislación, cabe señalar que el consenso internacional no excluye nuevas medidas legislativas ni administrativas, o cambios a las medidas existentes, relacionadas al comercio electrónico, en el entendido de que dichas medidas son intencionadas para asistir

³⁴ Ibid pp. 10-13

en la aplicación de los principios tributarios existentes y no son intencionadas para imponer un trato tributario discriminatorio a las transacciones del comercio electrónico.

Sobre el tópico, el Gobierno Norteamericano³⁵ confía en que, con una mínima intervención gubernamental, las partes pueden arribar a contrataciones legítimas durante la compra y venta de productos en el mercado digital. La imposición de regulaciones innecesarias, procedimientos burocráticos o el cobro de impuestos y tarifas al comercio, traen aparejados desequilibrios de mercado tales como el alza de precios. Por lo tanto no se deben aplicar por analogía las disposiciones relativas a otros tipos de redes de telecomunicaciones.

Asimismo, una de las principales metas de las legislaciones sobre comercio electrónico es disminuir, hasta niveles no significativos, la percepción de inseguridad que generan actualmente los entornos de redes. El objeto de ello es transformarlos en un medio confiable y seguro y, consecuentemente, fomentar su utilización generalizada.

En relación con el nuevo rol de los Estados, se percibe la expansión de la tendencia a ser proactivos y a atender como prioridades (tanto en sus deliberaciones sobre políticas económicas como en las discusiones parlamentarias) la formulación de políticas y normas sobre la materia. Estas deben encaminarse a cubrir los siguientes aspectos: reglamentar licitaciones, promocionar el comercio electrónico, crear un entorno jurídico seguro, estandarización tecnológica y posibilitar el establecimiento de rondas de promoción.

La meta para los gobiernos debe ser alcanzar un marco legal para el comercio electrónico, que signifique la modernización de los sistemas tributarios en el ámbito internacional y que facilite el crecimiento del comercio electrónico, al proporcionar a las empresas, consumidores y gobiernos la confianza necesaria para aprovechar todo su potencial.

En el ámbito internacional, cuando existan datos y registros almacenados electrónicamente en diferentes jurisdicciones, es necesario que las administraciones impositivas intercambien

³⁵ Gobierno de los Estados Unidos de América "Política del Gobierno de los Estados Unidos sobre el Comercio Electrónico" ("International Sites. Electronic Commerce Policy. United States Government") <http://www.ecommerce.gov/intemat.htm>

información sobre los contribuyentes y se asistan mutuamente en el área de garantizar el cumplimiento de las normas impositivas.

Las redes similares a internet pueden generar nuevas posibilidades para las autoridades tributarias en el intercambio de la información de una manera más segura y puntual. La OCDE ha creado un formato de administración estándar para el intercambio de información y ya se están desarrollando los trabajos para el desarrollo estándar del intercambio electrónico de información. En el campo de los impuestos al consumo se está pugnando por la cooperación internacional y por la introducción de los medios para el intercambio de información.

Prueba de lo anterior es que un número considerable de administraciones tiene programas de intercambio de información electrónica (EDI) que están generando que sus operaciones sean más eficientes, mejorando la calidad y el tiempo en servicios a contribuyentes.

De igual forma, el intercambio electrónico de datos significa que los negocios necesitan menos tiempo para cumplir con las regulaciones tributarias y menor uso de papel. Otros beneficios incluyen una actualización oportuna de los registros de los contribuyentes, procesamiento de información más rápido, devoluciones más rápidas y mayor productividad.³⁶

También es importante contar con normas internacionales para mantener registros electrónicos y emitir facturas electrónicas para facilitar las auditorías y el acceso a datos fidedignos.

E-México, Gobierno en Línea y Gobierno Electrónico parecen nombres de algo que a cualquier persona le parecen conocidos y ciertamente los tres términos tienen algo en común, pero por curioso que parezca, lo menos común entre ellos es su significado, al menos en el contexto que recientemente se les ha dado. Los tres, son términos que han sido

³⁶ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE “Comercio Electrónico: Los Retos para las Autoridades Fiscales y para los Contribuyentes” (“Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers”).Op. cit. p. 14

acuñados por las administraciones de México, Colombia y Brasil, respectivamente, para prestar servicios y proporcionar información a través de internet.

Con esta implementación, México busca disminuir la burocracia, reducir los costos de administración, acelerar la circulación de los documentos, ampliar la cobertura, variedad y eficiencia de diversos servicios sociales a los rincones y pueblos de nuestro país.

Desafortunadamente no ha sido publicado en el Diario Oficial de la Federación decreto alguno sobre E-México y nada se señaló sobre E-Banca, E-Justicia, E-Seguridad.³⁷

³⁷ Ayala M., José Luis "E-México: Realidades y Perspectivas"
<http://legal.terra.com.mx/EnLinea/Articulos/articulo/267default.asp> p. 1

IMPORTACIÓN Y NO GRAVACIÓN

Con relación al comercio exterior, surge la interrogante respecto a si un programa de cómputo tiene la naturaleza física y jurídica de mercancía, para lo cual, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española señala que se entiende por mercancía –el género u objeto vendible, objeto de trato o venta, sinónimo de género, mercadería, producto. Lo anterior nos lleva a concluir, a primera vista, que en el caso concreto, el programa de cómputo sí tiene la naturaleza de mercancía, por lo que la venta de estos productos importados podría cumplir con los requisitos para ser materia del Derecho Aduanero.³⁸

No obsta lo anterior para señalar que el software, como un derecho de autor, debe ser clasificado como un bien mueble, pero dentro de la categoría de incorpóreos y excluirse de la materia aduanera, ya que su objeto es exclusivamente un derecho y así debe de ser tratado, pues de lo contrario, se generarían diversos absurdos, pues, junto con otros muebles incorpóreos, como los créditos, generarían base para efectos de estos impuestos. Consideramos que la Ley Aduanera al referirse a la entrada y salida de mercancías, pretende regular únicamente las cosas que se pueden mover para poder entrar y salir del territorio nacional, o sea, se refieren siempre a los bienes muebles corpóreos por naturaleza.³⁹

Los Estados Unidos consideran que gravar el comercio electrónico sería desincentivarlo, ya que el internet y el comercio que a través de este medio se practica, no deben ser catalogados como hecho generador de impuestos o aranceles en legislación internacional ni local alguna, y tampoco debe gravarse la conexión a internet, su uso o las comunicaciones que a través de él se emitan o se reciban.

Sin embargo establecen que los productos que deriven del comercio electrónico indirecto deberán de pagar los aranceles aduaneros, de importación y exportación naturales a

³⁸ Gómez Cotero, José de Jesús. “Efectos fiscales del comercio electrónico en México” Seminario 2000 International Fiscal Association IFA Grupo Mexicano, A.C. p. 5.

³⁹ Izaza Arteaga, Juan Carlos “Algunas consideraciones fiscales sobre E-business” Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública. México, 23 de mayo de 2000. p. 35

cualquier rama del comercio sin importar el hecho de que la importación sea la consecuencia de una operación electrónica. Los impuestos que se llegasen a generar con motivo del comercio electrónico, deberán seguir la regla de evitar la doble tributación y, en general, todo tipo de gravamen excesivamente oneroso.

Ningún sistema tributario deberá discriminar el comercio electrónico otorgando ventajas fiscales a otros tipos de comercio. Del mismo modo, el sistema tributario no deberá incentivar área alguna del comercio, cuando esta distorsión traiga como consecuencia un cambio en la naturaleza o localización de las operaciones.

Para el vecino del norte no es intención de su gobierno crear nuevos impuestos que graven especialmente el comercio electrónico.⁴⁰

Los Estados Unidos consideran el concepto de internet como una zona desgravada que debe ser limitada a bienes o servicios enviados electrónicamente. Por lo tanto, si el consumidor baja software de computadora del internet o adquiere servicios profesionales a través de internet, la transacción debe ser libre de impuestos al comercio exterior. Esto es de acuerdo a la Ley existente. Sin embargo, como se señaló en los párrafos que preceden, cuando bienes físicos son ordenados a través de internet y entregados utilizando los medios convencionales, como el correo, entonces la transacción debe ser sujeta a cualquier contribución de comercio exterior, tal y como si los bienes hubiesen sido ordenados a través del teléfono o por correo.⁴¹

Como es sabido, en materia de imposición indirecta las distintas jurisdicciones fiscales se rigen por el principio de país de destino o de país de origen. Por aplicación del primero de ellos, el país de origen, exportador o vendedor, no debe gravar los bienes exportados, mientras que el país importador, comprador, receptor o de destino, les debe dar un tratamiento igualitario respecto de los bienes originarios de otros países, como así también

⁴⁰ Gobierno de los Estados Unidos de América "Política del Gobierno de los Estados Unidos sobre el Comercio Electrónico" ("International Sites. Electronic Commerce Policy. United States Government")

en relación con los producidos por el mismo internamente. Debe destacarse que la aplicación de este criterio requiere necesariamente la existencia de fronteras fiscales entre las distintas jurisdicciones partícipes, que permitan la realización de lo que se conoce como ajustes en frontera, como por ejemplo la devolución o exención por parte del país exportador, de los impuestos que hayan incidido sobre los productos integrantes de los bienes comercializados, y el país importador debe aplicar similares gravámenes que los soportados por los bienes producidos domésticamente.

Por el contrario, la aplicación del principio de país de origen implica gravar las transacciones en virtud del lugar de localización del vendedor o exportador. En este caso no resulta necesario realizar ajuste en frontera, pero es necesario la existencia de estructuras fiscales similares a efectos de que no se produzcan distorsiones en el flujo económico entre ambos estados.

La mayoría de las jurisdicciones, al igual que Argentina, aplican el criterio de imposición en destino, de modo de no perjudicar la competitividad de sus productos en el mercado internacional.

Como fuera comentado precedentemente, en base al principio de país de destino el país importador tendrá la potestad tributaria de gravar la entrada de productos a su territorio o los servicios realizados en el exterior prestados a sus residentes. Esto es perfectamente claro en el caso de los bienes tangibles, pero resulta sumamente complicado en el caso de los intangibles.⁴²

La Unión Europea ha establecido que los bienes importados de países externos a ésta son sujetos al pago del IVA al momento de su importación; los bienes enviados de un país miembro a otro son gravados en el país donde el traslado de los bienes inicia, salvo que sea enviado a sujetos registrados para efectos del IVA, caso en el cual es la adquisición de

⁴¹ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE "Comercio Electrónico: Los Retos para las Autoridades Fiscales y para los Contribuyentes" ("Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers").Op. cit. p. 14

dichos bienes lo que se grava en el país miembro receptor. El suministro de bienes a personas no contribuyentes puede ser gravado en el país miembro del proveedor, sujeto a que el valor total de los bienes no supere el límite establecido, ya que una vez que éste sea superado, el proveedor deberá registrarse para efectos del IVA en el país del consumidor.⁴³

Como se señaló en capítulos anteriores, la desaparición del intermediario que resulta del comercio electrónico puede ocasionar un problema en la recaudación y administración en la retención de impuestos por operaciones internacionales. Ahora es posible para individuos y contribuyentes relativamente poco sofisticados realizar operaciones internacionales. Las partes de este tipo de transacciones pueden estar poco familiarizadas con sus obligaciones de retención de impuestos y la tecnología actual no les provee de mecanismos para computar y pagar dichos impuestos, aunque dicho mecanismo es técnicamente alcanzable. Las pequeñas cuentas también complicarán la administración tributaria.⁴⁴

Por su parte, muchos países miembros de la OCDE⁴⁵ han presentado su indiferencia por valores mínimos. Esta eliminación de contribuciones al comercio exterior e impuestos al consumo permite que muchos productos escapen la tributación de manera legítima. El mínimo es propuesto generalmente en un nivel que encuentra el balance entre los costos de recaudación y el monto del impuesto. Sin embargo, el mínimo en un mercado global otorga una ventaja a proveedores a larga distancia en virtud de que los consumidores gozan de un ambiente comercial más amplio. Los países miembros de la OCDE pueden desear reevaluar dicho mínimo en el contexto del mercado global y reevaluar la posible distorsión en la competencia contra los bienes internos.

Reconociendo que la carga administrativa de rastrear operaciones pequeñas, donde la certeza de la información puede ser cuestionable y las ganancias fiscales no son

⁴² Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina “La Imposición Indirecta en las Operaciones de Comercio Electrónico” p.9

⁴³ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE “Comercio Electrónico: Los Retos para las Autoridades Fiscales y para los Contribuyentes” (“Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers”).Op. cit. p. 19

⁴⁴ Ibidem p. 11

⁴⁵ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE “Condiciones para el Marco Tributario del Comercio Electrónico” (“Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions”) Op.cit. p. 22

significativas, *de minimus*, deben establecerse límites para que las transacciones relativamente pequeñas (aquellas que involucren menos de cierto valor total o valor por unidad) estén exentas completamente de impuestos al consumo.⁴⁶

Sin embargo, exentar a los negocios pequeños o medianos de sus obligaciones fiscales ocasionaría una desventaja para las compañías grandes.⁴⁷

Con relación a la estimación de ingresos en riesgo en el contexto del comercio electrónico, el WP9⁴⁸ concluye que es posible, con asunciones razonables, disminuir el enfoque hacia las importaciones gravables de productos entregados digitalmente y servicios adquiridos por consumidores de tipo persona física. Es menos probable que un negocio trate de evadir el pago de impuestos al consumo en este tipo de operaciones en virtud de que es necesario su pago para poder acreditar el impuesto, la deducción o el beneficio de poder acreditar la compra como gasto para reducir el ingreso gravado.

El problema se acentúa con el uso del dinero electrónico. El dinero electrónico posee el potencial para la evasión fiscal, similar al creado por el papel moneda, que depende en parte de ciertas características tecnológicas del sistema particular de pago electrónico en cuestión. Los sistemas de pago electrónico pueden ser distinguidos en parte a si son sistemas contabilizados (accounted) o no contabilizados (unaccounted). En un sistema contabilizado el emisor mantiene un registro central del flujo del dinero electrónico a través de la economía. Por el contrario, en los sistemas no contabilizados dicho registro central no existe.⁴⁹

⁴⁶ Grupo de Asesoría Técnica sobre los Impuestos al Consumo “Reporte del TAG a los Impuestos al Consumo” Report By the Consumption Tax Technical Advisory Group (TAG) diciembre de 2000 pág. 13

⁴⁷ Grupo de Asesoría Técnica sobre Tecnología “Reporte del TAG Tecnológico” (“Report by the Technology Technical Advisory Group”) Op. cit. p.15

⁴⁸ Grupo WP9 de la OCDE “Aspectos de los Impuestos al Consumo sobre el Comercio Electrónico” (“Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce”) Op. cit. p.19

⁴⁹ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE “Comercio Electrónico: Los Retos para las Autoridades Fiscales y para los Contribuyentes” (“Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers”).Op. cit. p. 10

IMPUESTOS AL CONSUMO

Al analizar la clasificación que establece los impuestos a la renta, al capital y al consumo, encontramos que ésta tiene como fundamento básico los recursos económicos que son gravados por cada tipo de impuesto. Así, el impuesto sobre la renta se propone gravar la riqueza en formación. Dicha riqueza se constituye por los ingresos del contribuyente, ya sea que provengan de su trabajo, de su propia riqueza o de la combinación de ambos.

Con el impuesto sobre el capital se propone gravar la riqueza ya adquirida y acumulada por el sujeto, no obstante que sea fuente del impuesto el propio capital, la renta o rendimiento del mismo. En nuestro país, el impuesto que incide en los bienes de capital, es de muy reciente adopción, pues es vigente a partir del año 1989. A dicho gravamen se le denominó Impuesto al Activo de las Empresas, siendo su denominación actual la de Impuesto al Activo.

Por su parte, el impuesto al consumo grava la fabricación y venta de los productos y la prestación de servicios, tanto si son finales como si son materias primas o insumos de bienes finales. Ejemplo de este tipo de contribuciones son: el Impuesto Especial sobre Productos y Servicios, que es un impuesto sobre consumos específicos y el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

En la actualidad, los impuestos al consumo constituyen en promedio un 30% de los ingresos tributarios de los países de la OCDE, y su importancia se traduce en que 27 de los 29 miembros de dicha organización utilizan el IVA.⁵⁰

Sin embargo, los países han convenido de manera muy limitada respecto de la aplicación de este tipo de impuestos en operaciones internacionales, y respecto de casos muy específicos, como lo son el de las comunicaciones aéreas o el de las telecomunicaciones.⁵¹

⁵⁰ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE “Comercio Electrónico: Los Retos para las Autoridades Fiscales y para los Contribuyentes” (“Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers”).Op. cit. p. 15

Crítica a los Impuestos al Consumo

El maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno, citando a Harold M. Sommers, distinguido profesor de la Universidad de Chicago, que es la institución que en los últimos años ha desarrollado la escuela del pensamiento económico que más ha influido en la evolución de esta Ciencia a nivel mundial, propone una clasificación de impuestos directos e indirectos; siendo los tributos directos los que inciden sobre utilidades o rendimientos; en tanto que los indirectos son los que van a gravar operaciones de consumo.

Asimismo, para Sommers existen cuatro clases fundamentales de impuestos: sobre bienes, sobre servicios, sobre ingresos y sobre riquezas.

Impuestos sobre bienes y servicios

En base a los alcances del presente trabajo limitaré los comentarios a este tipo de impuestos.

Esta clase de gravámenes están encaminados a gravar los bienes y mercancías que se expenden al público, así como los servicios que se le prestan. Se trata, desde luego, de impuestos al consumo, cuyo típico ejemplo está representado por el controvertido Impuesto al Valor Agregado.

En opinión de Sommers, la cual compartimos plenamente, esta clase de impuestos constituyen los verdaderos tributos indirectos y, por lo tanto, participan de todas sus características negativas: son injustos desde el momento mismo en que no gravan a los sujetos en función de su riqueza personal, sino en atención a los consumos que llevan a cabo; y resultan, desde cualquier ángulo que se les contemple, claramente inflacionarios, toda vez que al recargar el precio de las mercancías y servicios, incrementan, por fuerza, el

⁵¹ Ramírez Figueroa, Bernardo y Rendón Pimentel, Ricardo "El Comercio Electrónico y los Impuestos".
Revista Auditor. México, marzo de 2000 p. 34

costo de la vida y disminuyen el poder adquisitivo de los salarios, los que, al elevarse como una necesaria compensación, dan paso a la llamada espiral inflacionaria, que no es otra cosa que una carrera desaforada entre precios y salarios. Pero a pesar de todas sus desventajas, los impuestos indirectos suelen tener a corto plazo un impacto sumamente favorable en la balanza del Erario Público: incrementan en forma casi inmediata la recaudación. De ahí que, pese a las justificadas críticas que se les pueden formular, cuenten en la actualidad, y posiblemente en el futuro cercano, con gran aceptación por parte de los gobiernos.

Los comentarios que al respecto expresa Sommers son tan claros y lógicos que no ameritan mayor comentario o explicación:

“Para el financiero, los impuestos indirectos son invariablemente tentadores. Por medio de éstos puede alcanzar a las clases más pobres, sobre las que es muy difícil, si no imposible, imponer cualquier gravamen directo. Muchos impuestos indirectos son productivos y para el Ministerio de Hacienda que tiene que obtener ingresos con el mínimo posible de escándalo, por lo que este tipo de impuestos son de primordial importancia. Son también mucho más cómodos y menos irritantes que los gravámenes directos. Por lo tanto, una recaudación mayor puede obtenerse con un mínimo de protestas. Esto en algunas ocasiones tiende a promover la extravagancia. Es inconveniente mantener cierto equilibrio entre impuestos directos e indirectos. La imposición indirecta, por lo tanto, impide una concentración exclusiva en los impuestos directos más importantes y conserva la regla de oro de que las recaudaciones del Estado deben tener una base de lo más amplia posible. Un impuesto muy fuerte, directo o indirecto, en cualquier punto o puntos hará que exista una fuerte tendencia a la evasión y a una interferencia perjudicial a la industria.

Pero ésta no puede ser una respuesta completa, pues ya hemos visto que existen muchas desventajas en los impuestos sobre las mercancías. ¿Por qué, entonces, fue tan extendido el uso de la imposición indirecta en la primera parte de este siglo? Puede ser que una teoría del regateo que precede a la imposición del gravamen o una teoría sobre presión ejercida por grupos explicara el empleo de la imposición regresiva. En la discusión entre el público y el gobierno que precede al establecimiento de un impuesto, el voto del consumidor es de

muy poca importancia, especialmente si se toma en cuenta la posibilidad de que ese voto pueda ser usado en forma poco inteligente, debido a lo relativamente callado y poco doloroso del impuesto sobre las mercancías.

¿Continuará esta tendencia? Parece inevitable que así suceda. Puede ser verdad que a largo plazo no sea posible silenciar la convicción del hombre común de que los impuestos deben de ser pagados por los individuos de acuerdo con su riqueza, pero desgraciadamente nosotros vivimos a corto plazo. Y en el corto plazo la convicción del hombre común no ha tenido éxito en impedir la imposición de gravámenes regresivos durante el muy largo tiempo que ha pasado desde que por primera vez un impuesto regresivo, cualquiera que haya sido, fue establecido. La medida en que se usan los impuestos regresivos puede variar con las fluctuaciones de la actividad económica y con el estado de la defensa nacional, pero no hay razón alguna para creer que estos impuestos pueden desaparecer en su totalidad por innecesarios.

Dentro de nuestro Derecho Fiscal, destaca como un impuesto a la riqueza el Impuesto sobre la Renta, el que al incidir sobre utilidades y rendimientos y al operar a base de tarifas progresivas, tiende hacia la ansiada meta de la redistribución del ingreso nacional. No obstante tan loables finalidades, no es posible apreciarlas en el Impuesto al Valor Agregado, el que, como típico impuesto indirecto, está destinado a gravar actos de consumo, no con propósitos de justicia tributaria, sino con la finalidad menos altruista, pero más pragmática, de procurar al Erario Federal, así sea a costa de agudos problemas inflacionarios, ingresos rápidos y abundantes. De ahí que Sommers sostenga que las economías de las modernas Haciendas Públicas se debaten en una lucha de impuestos indirectos versus impuestos directos, es decir, entre la necesidad económica y la justicia tributaria. Lucha en la que, por cierto, la primera facción está –a pesar de inconformidades y protestas- muy lejos de pensar en batirse en retirada.”⁵²

⁵² Arrijo Vizcaíno, Adolfo “Derecho Fiscal” ED. Themis, S.A. de C.V. Décima cuarta ed. México, 1999. pp. 500-502

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Los principales tipos de impuesto al consumo que derivan de los gravámenes sobre el volumen de ventas, según la doctrina, son el impuesto múltiple, plurifásico o en “cascada”, que grava las ventas en todas las etapas del sistema económico, a través de las cuales los productos recorren todo el proceso productivo, desde la transformación hasta llegar al consumidor final. Se incluye, como segundo rubro en esta clasificación, el impuesto monofásico o parcial, que grava las ventas en un solo punto del proceso de producción y distribución.

La tercera modalidad de imposición sobre el volumen de ventas es el Impuesto al Valor Agregado (IVA), gravamen que, según un diccionario especializado en Economía y Hacienda, es el impuesto indirecto que grava a los fabricantes en cada fase del proceso. Benjamín Retchkiman, citado por José Francisco Plascencia⁵³, por su parte define al IVA como “el gravamen o impuesto a las entradas brutas de ventas menos los gastos por bienes y servicios comprados o adquiridos a otras empresas”.

La primera definición no es tan amplia como es actualmente el impuesto mismo, pues se limita a uno de los tipos iniciales de aplicación del impuesto, el gravamen aplicado a los productos.

La segunda definición alude a un método de aplicación, el denominado “base contra base”. Por tanto, parece conveniente ubicar el concepto “valor agregado”, para después concluir con una definición concreta del impuesto que lleva dicho nombre. El término valor agregado se emplea en la ciencia económica, para cuantificar o determinar la parte de valor incorporada en las diversas etapas de la producción de un producto, bien o servicio.

⁵³ Plascencia Rodríguez, José Francisco “Análisis y Comentarios a la Ley del Impuesto al Valor Agregado” ED. Themis, S.A. de C.V., Tercera ed. México, 1998. p. 17

El IVA se apoya en dicha premisa, pues busca gravar exclusivamente el valor añadido en las fases que componen el ciclo económico de producción, circulación y distribución de los bienes y servicios. En dichos términos, el IVA se causa solamente por el valor incorporado en cada una de las etapas de dicho proceso, desde su producción hasta llegar al consumidor final. Así, se puede aquí formular una definición del impuesto, tal como se presenta dicha figura impositiva en la actualidad: el IVA “es un impuesto indirecto, que incide exclusivamente en el valor añadido en cada etapa del proceso económico de producción, circulación y distribución de bienes y servicios”.

Por otra parte, pero con inminente relación al tema que nos atañe, cabe señalar que el fenómeno económico del comercio exterior, también denominado internacional, tiene dos grandes fases: la exportación y la importación. Ambas partes del comercio son reguladas fiscalmente mediante los gravámenes conocidos como aduaneros.

Por los objetivos siempre vigentes del comercio exterior, que consisten en aprovechar al máximo las ventajas comparativas que poseen los países en la producción de bienes y servicios, y de la casi siempre necesaria protección de las actividades productivas nacionales, el comercio exterior alcanza, en los tiempos modernos, cada vez mayores dimensiones en las economías nacionales. Dicha circunstancia propicia que los gobiernos utilicen adicionalmente a los gravámenes aduaneros, los impuestos sobre el volumen de ventas como un instrumento singular de apoyo a los objetivos antes mencionados del comercio exterior.⁵⁴

Importación

El Capítulo V de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece y regula los actos o actividades referidos a operaciones de importación. En dicho capítulo se determina que,

⁵⁴ Plascencia Rodríguez, José Francisco “Análisis y Comentarios a la Ley del Impuesto al Valor Agregado” Editorial Themis, S.A. de C.V. tercera ed. México, 1999 pp. 16-18

Para gravar una actividad económica, la autoridad recaudadora debe identificar el evento gravable. En el caso de impuesto sobre la renta, esto requiere identificar y medir el ingreso generado por la actividad; para los impuestos al consumo es necesario identificar la transacción, y en los impuestos al capital es necesario identificar la propiedad o transferencia de propiedad del bien.

Por lo tanto, es necesario identificar los tipos de actividades económicas que son desempeñadas en el internet, dónde son desempeñadas y por quienes.⁶⁰

Actualmente existen 28 categorías típicas de transacciones comerciales electrónicas. Las actividades que comprende el comercio electrónico son muy diversas e incluyen comercialización de bienes y servicios, suministro en línea de contenidos digitales, transferencias electrónicas de fondos, publicidad, juego, compraventa electrónica de acciones, conocimientos de embarque electrónicos, subastas, diseños y proyectos conjuntos, prestación de servicios en línea, contrataciones públicas, comercialización directa al consumidor y servicios postventa. A su vez abarca productos y servicios, tradicionales y nuevos.⁶¹

En caso de transacciones que permiten al consumidor bajar electrónicamente productos digitales para su uso o disfrute (por ejemplo, cuando el consumidor ordena un programa de cómputo o música a una página de internet y el producto digital es bajado de dicha página), el pago debe ser considerado como beneficio empresarial en lugar de regalías.

Mientras que las transacciones de comercio electrónico que resulten en pagos por know-how que constituyan pagos de regalías son raros, se distinguen los casos de provisión de servicios de los de provisión de know how.

⁶⁰ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE “Comercio Electrónico: Los Retos para las Autoridades Fiscales y para los Contribuyentes” (“Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers”).Op. cit. p. 8

⁶¹ Sarra, Andrea Viviana “Comercio Electrónico y Derecho” Op. cit. p. 283.

El traslado del impuesto a que se refiere este artículo no se considerará violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales.

Al efecto, el Capítulo se integra con cinco artículos, los cuales regulan diversas consideraciones. El primero (y que en realidad corresponde al número 24 de la Ley), establece lo que es importación de bienes y servicios.

Artículo 24.- Para los efectos de esta Ley, se considera importación de bienes o servicios:

- I. La introducción al país de bienes.
- II. La adquisición por personas residentes en el país de bienes 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.
- IV. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero.
- 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. Esta fracción no es aplicable al transporte internacional.

Cuando un bien exportado temporalmente retorne al país habiéndosele agregado valor en el extranjero por reparación, aditamentos o por cualquier otro concepto que implique un valor adicional, se considerará importación de bienes o servicios y deberá pagarse el impuesto por dicho valor en los términos del artículo 27 de esta Ley.

La fracción I del artículo 24 de la Ley del IVA considera como tal: “La introducción al país de bienes”. Definición que, en términos fiscales, parece adecuada. Sin embargo, para efectos de análisis y comprensión de la realización de dichos actos o actividades a la luz de la norma, se antoja incompleta y, en consecuencia, necesaria su aplicación y complementación.

También se considera como importación, el retorno a México de los bienes tangibles definitivamente exportados, cuando se efectúen en los términos del artículo 74 de la Ley Aduanera (que en realidad corresponde al artículo 103 de la Ley Aduanera), según establece el artículo 35 reglamentario de la Ley del IVA.

Así, encontramos que el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, establece como importación: la introducción a territorio nacional de mercancías y prestación de servicios, para ser destinados a consumo interno. Mientras que, la ciencia económica considera a las actividades de importación como todas las transferencias y adquisiciones de bienes y servicios que un país adquiere del extranjero y por las cuales eroga divisas. Las importaciones de bienes (de consumo y productivos) consisten en la entrada física de los mismos a través de los sistemas aduanales, y que son adquiridos tanto por el sector público como por el privado a través del sistema monetario de cambios. Es, entonces, primeramente por las erogaciones de divisas que la importación de bienes o servicios es castigada por el precepto fiscal y, en segundo término, también en razón de su inherente neutralidad, toda vez que en la importación, el IVA se aplica con objeto de equilibrar el precio de los productos extranjeros en relación con los nacionales.

En forma específica, el artículo 24 de la Ley del IVA, en las fracciones II al V, establece qué es a sus efectos importación de bienes. Así la fracción II, considera como importación a la adquisición por personas residentes en el país, de bienes intangibles enajenados por no residentes en el país; el uso o goce temporal, en territorio nacional de bienes intangibles proporcionados por no residentes en México (III); el uso o goce temporal de bienes intangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero (IV); y según establece la fracción V de este artículo, el aprovechamiento en territorio nacional de servicios regulados por la ley en su artículo 14, cuando se presten por no residentes en el país. Exceptuando aquí el transporte internacional.

En relación al aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados por no residentes en él, el reglamento de la ley establece. en el artículo 37, que comprende tanto los prestados desde el extranjero como los que sean prestados en el país.

Artículo 37.- Para los efectos de la fracción V del artículo 24 de la Ley, el aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados desde el extranjero como los que se presten en el país.

Momento de importación.

a) Bienes Intangibles

Hasta el 31 de diciembre de 2001, conforme a la fracción III del artículo 26 de la Ley del IVA, en el caso de los bienes intangibles adquiridos de personas residentes en el extranjero o de toda clase de bienes sobre los cuales dichas personas residentes concedieran el uso o goce, se consideraba que se efectuaba la importación, en el momento en que se realizaba alguno de los supuestos siguientes: a) se aprovecharan en territorio nacional, b) se pagara parcial o totalmente la contraprestación y c) se expidiera el documento que amparaba la operación. Si se hubieran pactado contraprestaciones periódicas, se atendería al momento en que fuera exigible la contraprestación de que se tratara.

Sin embargo, a partir del ejercicio de 2002 se estableció que la importación de bienes intangibles sucederá cuando se pague la contraprestación pactada, tal y como lo estipula el segundo párrafo de la fracción I del artículo séptimo transitorio de la Ley Federal de Ingresos para 2002, cuyo texto es el siguiente:

7- DISPOSICIONES APLICABLES A LA LIVA

Para los efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se estará a lo siguiente:

I. (...)

En el caso de lo previsto en la fracción III del artículo 26 de la Ley, se considerará efectuada la importación en el momento en que se pague la contraprestación que corresponda.

b) Importación de Servicios

Finalmente, se considera, en este artículo, que se efectúa la importación, tratándose del caso de “aprovechamiento, en territorio nacional, de servicios prestados en el extranjero y se estará a los términos del artículo 17 de esta Ley.”

Por su parte, el artículo 17 de la Ley del IVA vigente hasta el 31 de diciembre de 2001 establecía:

Artículo 17.- En la prestación de servicios se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que se cobren o sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien los preste o se expida el comprobante que ampare el precio o contraprestación pactada, lo que suceda primero, y sobre el monto de cada una de ellas. Entre dichas contraprestaciones quedan incluidos los anticipos que reciba el prestador de servicios. Tratándose de seguros y fianzas, las primas correspondientes darán lugar al pago del impuesto al valor agregado en el mes en que se paguen.

(...)

Las cantidades entregadas a quien proporcione el servicio incluyendo los depósitos, se entenderán pagos anticipados.

En el caso de servicios personales independientes, así como en el caso de los servicios de suministro de agua y de recolección de basura proporcionados por el Distrito Federal, Estados, municipios, organismos descentralizados, así como por concesionarios, permisionarios y autorizados para proporcionar dichos servicios, se

tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento que se paguen las contraprestaciones a favor de quien los preste y sobre el monto de cada una de ellas.

Tratándose de los intereses moratorios derivados del incumplimiento de obligaciones, excepto cuando provengan de operaciones contratadas con personas físicas que no realicen actividades empresariales, con residentes en el extranjero o con personas morales comprendidas en el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que se expida el comprobante por los mismos en el que se traslade el impuesto en forma expresa y por separado o cuando se perciban en efectivo, en bienes o en servicios, lo que ocurra primero.

Para el ejercicio fiscal de 2002, cambió la mecánica que se refiere al momento de pago del impuesto. Esta reforma se estableció en la Ley Federal de Ingresos para 2002, en cuyo artículo séptimo transitorio se establece:

7- Disposiciones aplicables a la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Para los efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se estará a lo siguiente:

I. En sustitución de lo previsto en los artículos 11, 17, 22 y demás correlativos de la Ley, el impuesto se causará en el momento que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas. Tratándose de los intereses a que se refiere el artículo 18-A, el impuesto se causará cuando se devenguen, a excepción de los intereses generados por enajenaciones a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación.

En el caso de lo previsto en la fracción III del artículo 26 de la Ley, se considerará efectuada la importación en el momento en que se pague la contraprestación que corresponda.

Tratándose de la enajenación de títulos que incorporen derechos reales a la entrega y disposición de bienes, se considerará que los bienes que amparan dichos títulos se enajenan en el momento en que se pague el precio por la transferencia del título; en el caso de no haber transferencia, cuando se entreguen materialmente los bienes que

estos títulos amparen a una persona distinta de quien efectuó el depósito. Tratándose de certificados de participación inmobiliaria se considera que la enajenación de los bienes que ampare el certificado se realiza cuando el certificado se transfiera.

Como se puede observar, las importaciones de bienes intangibles y servicios, que pueden transmitirse a través de Internet, como lo es el software de computadora, derechos de autor, etcétera, les son aplicables las disposiciones de la Ley del IVA, así como las relativas al comercio exterior.⁵⁵

Base.

El segundo párrafo del 27 establece el valor que se tomará en cuenta en la importación de bienes intangibles y el aprovechamiento de servicios independientes, determinando que la base será la que “les correspondería en esta Ley por enajenación de bienes, uso o goce de bienes o prestación de servicios, en territorio nacional, según sea el caso”.

a) Bienes Intangibles

Tratándose de enajenación de bienes, el artículo 12 de la Ley del IVA vigente hasta el 31 de diciembre de 2001 establecía:

“Artículo 12.- Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio pactado, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto. A falta de precio pactado se estará al valor que los bienes tengan en el mercado, o en su defecto al de avalúo.”

⁵⁵ Gómez Cotero, Jose de Jesús. “Efectos fiscales del comercio electrónico en México” Op. cit. p. 3

De nueva cuenta, mediante el artículo séptimo transitorio de la Ley Federal de Ingresos para 2002, se reformó lo anterior, para quedar como sigue:

IV. Para los efectos de lo dispuesto por los artículos 12, 18, 23 y demás correlativos de la Ley, forman parte del precio o contraprestación pactados, los anticipos o depósitos que reciba el enajenante, el prestador del servicio o quien otorgue el uso o goce temporal del bien, cualquiera sea el nombre que se dé a dichos anticipos o depósitos.

b) Servicios

Conforme a lo dispuesto por el artículo 18 de la Ley del IVA vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, para el caso de prestación de servicios se consideraba como base lo siguiente:

Artículo 18. Para calcular el impuesto tratándose de prestación de servicios se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales y moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

De nueva cuenta, mediante el artículo séptimo transitorio de la Ley Federal de Ingresos para 2002, se reformó lo anterior, para quedar como sigue:

IV. Para los efectos de lo dispuesto por los artículos 12, 18, 23 y demás correlativos de la Ley, forman parte del precio o contraprestación pactados, los anticipos o depósitos que reciba el enajenante, el prestador del servicio o quien otorgue el uso o goce temporal del bien, cualquiera sea el nombre que se dé a dichos anticipos o depósitos.

Acreditamiento

Por último, en lo que respecta a la Ley del IVA, es importante resaltar que conforme al artículo 28 de dicho cuerpo normativo, el IVA pagado con motivo de la importación es acreditable siempre y cuando se reúnan los requisitos del artículo 4 de dicha Ley.

Lo anterior se torna relevante toda vez que si bien por una parte se causa el IVA por importación, dicho IVA es acreditable, por lo que no tiene un efecto económico en el contribuyente.

ACTIVIDADES

En algunas operaciones por internet, no hay duda de que estamos frente a enajenaciones mercantiles de mercancías, efectos y bienes muebles, verificados con propósitos de especulación comercial; por lo que al respecto serán aplicables tanto para el impuesto sobre la renta, como para el IVA, las reglas que rigen para cualquier enajenación. Adicionalmente, el adquirente deberá de cumplir con todas las obligaciones derivadas del comercio exterior.⁵⁶

A los fines del presente, el término negocio significa toda actividad que genera un valor tanto dentro de una compañía como para proveedores y clientes. En este sentido, incluiría redes internas así como redes que se extiendan a un número limitado de participantes.⁵⁷

Como se señaló con anterioridad, las transacciones por internet alteraron el ciclo de distribución, al modificar fundamentalmente la relación entre productores y consumidores, poniendo en contacto a los unos con los otros sobre una escala universal, sin barreras territoriales, con lo cual se promueve una inédita expansión horizontal y al mismo tiempo la supresión de los intermediarios que ello propicia, verificándose así una suerte de contracción vertical en aquel ciclo.⁵⁸

Dentro del concepto comercio electrónico, se comprende las actividades clasificadas como B2B, B2C, C2B y C2C, es decir, abarca todas las variables posibles existentes entre empresas, empresas y consumidores, consumidores y empresas, y entre consumidores. De igual forma se pueden realizar operaciones entre Estados, y entre Estados y sus gobernados. A través de internet es factible celebrar jurídicamente cualquier tipo de actos o contratos y, en ocasiones, se pueden ejecutar a la vez.⁵⁹

⁵⁶ Gómez Cotero, José de Jesús. "Efectos fiscales del comercio electrónico en México" Op. cit. p. 2

⁵⁷ Sarra, Andrea Viviana "Comercio Electrónico y Derecho" Op. cit. p. 282.

⁵⁸ Secretaria Ejecutiva del CIAT "Enfocando los Temas Claves de Política y Administración Tributaria Planteados por el Comercio Electrónico" Op. cit. p. 2

⁵⁹ Izaza Arteaga, Juana Carlos "Algunas Consideraciones Fiscales sobre E-business" Op. cit. p. 2

Para gravar una actividad económica, la autoridad recaudadora debe identificar el evento gravable. En el caso de impuesto sobre la renta, esto requiere identificar y medir el ingreso generado por la actividad; para los impuestos al consumo es necesario identificar la transacción, y en los impuestos al capital es necesario identificar la propiedad o transferencia de propiedad del bien.

Por lo tanto, es necesario identificar los tipos de actividades económicas que son desempeñadas en el internet, dónde son desempeñadas y por quienes.⁶⁰

Actualmente existen 28 categorías típicas de transacciones comerciales electrónicas. Las actividades que comprende el comercio electrónico son muy diversas e incluyen comercialización de bienes y servicios, suministro en línea de contenidos digitales, transferencias electrónicas de fondos, publicidad, juego, compraventa electrónica de acciones, conocimientos de embarque electrónicos, subastas, diseños y proyectos conjuntos, prestación de servicios en línea, contrataciones públicas, comercialización directa al consumidor y servicios postventa. A su vez abarca productos y servicios, tradicionales y nuevos.⁶¹

En caso de transacciones que permiten al consumidor bajar electrónicamente productos digitales para su uso o disfrute (por ejemplo, cuando el consumidor ordena un programa de cómputo o música a una página de internet y el producto digital es bajado de dicha página), el pago debe ser considerado como beneficio empresarial en lugar de regalías.

Mientras que las transacciones de comercio electrónico que resulten en pagos por know-how que constituyan pagos de regalías son raros, se distinguen los casos de provisión de servicios de los de provisión de know how.

⁶⁰ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE “Comercio Electrónico: Los Retos para las Autoridades Fiscales y para los Contribuyentes” (“Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers”).Op. cit. p. 8

⁶¹ Sarra, Andrea Viviana “Comercio Electrónico y Derecho” Op. cit. p. 283.

Los pagos por uso de tiempo limitado de productos digitales o para transacciones como almacenamiento de datos no pueden ser considerados como pagos por el uso de, o por el derecho de uso, de equipo industrial, comercial o científico como para considerarlos *regalías*.

En los casos en que el pago cubra varios elementos, pero solo uno sea el principal y el resto accesorios, todo el pago debe sufrir la suerte de lo principal.⁶²

Asimismo, la clasificación de productos digitales como algo distinto de productos, provee certeza acerca del tratamiento para efectos de los impuestos al consumo.

Los servicios y la propiedad intangible pueden ser enviados y recibidos en línea en forma digital. Son recibidos por consumidores directamente del proveedor. No son sujetos de control aduanal ni manejados de manera convencional por un intermediario. No son productos tangibles cuando primeramente son recibidos por los consumidores. El consumidor puede crear un producto tangible después de eso, pero es cuestión de elección

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha concluido que para proveer certeza acerca del tratamiento para efectos de impuestos al consumo de productos digitales enviados en línea a través de fronteras internacionales, estos productos no deben ser tratados como bienes para efectos de impuestos al consumo.

Este acercamiento va intencionado a proveer certeza en las aplicación de impuestos, y para prevenir la erosión de la base fiscal que podría ocurrir bajo algunos sistemas si este tipo de productos fuesen considerados bienes para efectos de la aplicación de impuestos a la importación y para el propósito de aplicar las reglas del lugar de entrega.

⁶² Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE "Avances hacia el Logro del Consenso Internacional en Materia Tributaria Respecto del Comercio Electrónico" ("Progresses Towards Achieving an International Consensus on the Tax Treatment of E-Commerce"). Paris, Francia a 12 de febrero 2001.
<http://www.oecd.org/media/release/nw01-15a.htm>. P.5

En lo que al impuesto sobre la renta se refiere, la mayoría de los integrantes de la OCDE consideran que los pagos realizados para adquirir productos digitales no son regalías y, por lo tanto, deben estar gravadas conforme al artículo referente a beneficios empresariales.⁶³

Por su parte, la naturaleza del pago recibido en operaciones que impliquen la transferencia de software depende de la naturaleza de los derechos que el adquirente obtenga en el contrato de uso y explotación del bien.

La dificultad para determinar cuando un pago por software es una regalía, surge del hecho de que se cuente con la facilidad de reproducción del mismo y del hecho de que la adquisición del software frecuentemente implique al adquirente hacer una copia a fin de hacer posible su operación.

Se menciona que en casos usuales una transferencia de software implica la transmisión de know-how o procedimiento o formulas secretas.

Los pagos realizados para la adquisición de derechos parciales de derechos de autor (sin que se realice la transferencia total de los derechos de autor) representaban una regalía cuando la contraprestación se efectúe con el objeto de que otorguen derechos para utilizar el programa en forma tal que, sin una licencia, no se incurra en la violación de derechos de autor.

En el caso de actos que impliquen copiar un software para permitir al usuario operar un programa se considerarán beneficios empresariales.

Cómo clasificar un producto es una tarea difícil para la mayoría de los países en virtud de que el comercio electrónico ha generado productos que los sistemas tributarios jamás habían tenido frente a su presencia.

⁶³ Hernández Linares, José Alfredo “Implicaciones Fiscales del Comercio Electrónico” México, mayo de 2000 p. 13

Diferencias en las definiciones de servicios y bienes intangibles aplicados en los países miembros de la OCDE ocasionan una falta de certeza acerca del tratamiento hacia la entrega de este tipo de bienes y servicios proporcionados por negocios extranjeros.

Estas diferencias también pueden abrir la puerta a la evasión fiscal. Una convergencia en estas definiciones facilitaría a los contribuyentes para cumplir con los requerimientos generales y ayudaría al desarrollo del comercio electrónico.⁶⁴

⁶⁴ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE “Un Mundo sin Fronteras: Comprensión del Potencial del Comercio Electrónico” Conferencia Ministerial de la OCDE (“A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce”) Ottawa, Canadá. octubre 8 de 1998. p. 19.

MEDIOS DE RECAUDACIÓN

El trabajo del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha demostrado que las implicaciones del comercio electrónico para los sistemas tributarios son amplias. Las nuevas tecnologías de comunicaciones abren nuevas posibilidades para mejorar la administración de los sistemas tributarios, pero también abren nuevas posibilidades para la evasión fiscal. Desde la perspectiva de los legisladores, estos desarrollos pueden retar muchos de los conceptos aceptados tradicionalmente en las leyes y en los tratados.⁶⁵

Los requerimientos de información y los procedimientos de recaudación a contribuyentes que ejerzan el comercio electrónico deben ser neutrales y justos, lo que significa por ejemplo que el nivel y estándar de identificación requerido sea comparable con el requerido a un contribuyente que realice el comercio convencional. Sin embargo pueden surgir algunas diferencias en las formas en que los requerimientos son cumplidos, ya que el comercio electrónico posee ciertos retos y mecanismos peculiares.

Las autoridades hacendarias deben estar en aptitud de poder identificar a los contribuyentes que realicen comercio electrónico y la jurisdicción dentro de la cual los negocios operan, para que las leyes tributarias puedan ser aplicadas correctamente. Al igual que en el comercio convencional, la identificación adecuada del contribuyente que participe en el comercio electrónico es necesaria para evitar la doble tributación o intencional desgravación. Los mecanismos inadecuados de identificación pueden perjudicar la recaudación, incluso a nivel doméstico.

Ante las dificultades que plantea el comercio electrónico en su relación con la recaudación de los impuestos al consumo, los mecanismos más aceptados para la recaudación de dicho tipo de impuestos causados por operaciones de comercio electrónico, son los siguientes:

1. Determinación por los propios consumidores (self assessment) no registrados.

⁶⁵ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE “Comercio Electrónico: Los Retos para las Autoridades Fiscales y para los Contribuyentes” (“Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers”). Op. cit. p. 9

2. Registro de negocios no residentes.
3. El impuesto al consumo recaudado por el negocio no residente.
4. Retención del impuesto y administración del mismo por una institución financiera o un tercero (TTP. por sus siglas en inglés, trusted third party) ⁶⁶

Por su parte, el WP9⁶⁷ se enfocó en cinco medios de recaudación de los impuestos al consumo:

1. Determinación por el propio consumidor o cargo a la inversa (self assessment/reverse charge).
2. Registro de no residentes
3. Gravar el origen y transferir al gobierno de consumidor.
4. TTP
5. Soluciones basadas en tecnología.

DETERMINACIÓN POR EL PROPIO CONSUMIDOR O CARGO A LA INVERSA (SELF ASSESSMENT REVERSE CHARGE).

Bajo la determinación por el propio consumidor o cargo a la inversa en el sistema del lugar de consumo, los receptores de los bienes estarán obligados a determinar el impuesto derivado de la importación de bienes intangibles y servicios, y lo remitirán a la autoridad recaudadora. El sistema de determinación por el propio consumidor o cargo a la inversa self se debe considerar de manera separada para operaciones B2B y para B2C. ⁶⁸

El WP9 se siente optimista por el patrocinio de los negocios integrantes de dicho grupo por la implementación del “sistema de determinación por el propio consumidor o cargo a la

⁶⁶ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE “Un Mundo sin Fronteras: Comprensión del Potencial del Comercio Electrónico” Conferencia Ministerial de la OCDE (“A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce”) Anexo B Op. cit. p. 8

⁶⁷ Grupo WP9 de la OCDE “Aspectos de los Impuestos al Consumo sobre el Comercio Electrónico” (“Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce”) Op. cit. pp.14-17

inversa” para las transacciones B2B. De conformidad con las Condiciones del Marco Tributario (Taxation Framework Conditions), el WP9 recomienda que en los casos en que el proveedor no esté registrado u obligado a registrarse bajo los mecanismos existentes para transacciones B2B, los países pueden seguir el sistema de determinación por el propio consumidor o cargo a la inversa para proteger su recaudación tributaria, así como la competitividad de los proveedores nacionales.⁶⁹

Por su parte, los integrantes del TAG al consumo acuerdan que el sistema de determinación por el propio consumidor o cargo a la inversa es la mejor opción para operaciones B2B. También acuerdan que a corto plazo esta mecánica no será efectiva tratándose de transacciones B2C, sin embargo recomiendan seguir estudiando este modelo a la luz de las tecnologías emergentes y bajo los cambios en los modelos de negocios, por lo que esta mecánica en B2C puede ser efectiva en el futuro.⁷⁰

Donde los negocios y otras organizaciones dentro del territorio de un país adquieran servicios y bienes intangibles de proveedores extranjeros, los países deben examinar el uso del sistema de determinación por el propio consumidor o cargo a la inversa o algún mecanismo equivalente que les otorgue protección inmediata a su base tributaria y a la competitividad de los proveedores nacionales.

Este mecanismo es efectivo, pero también tiene sus desventajas. Ejemplo de lo anterior es que obliga al consumidor a enterar el IVA por la importación de servicios, pero también otorga el derecho de acreditarlo contra IVA a cargo.

a) Sus desventajas son:

i. No hay una factura que reúna los requisitos fiscales emitida por el proveedor como medio de constancia para verificar la integridad de los registros del consumidor.

⁶⁸ Grupo de Asesoría Técnica sobre Tecnología “Reporte del TAG Tecnológico” (“Report by the Technology Technical Advisory Group”) Op. cit. p. 51

^{69 69} Grupo WP9 de la OCDE “Aspectos de los Impuestos al Consumo sobre el Comercio Electrónico” (“Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce”) Op. cit. p. 18.

⁷⁰ Grupo de Asesoría Técnica sobre los Impuestos al Consumo “Reporte del TAG a los Impuestos al Consumo” Report By the Consumption Tax Technical Advisory Group (TAG) Op. cit. p.16

2. Puede otorgar una ventaja en el manejo del flujo de efectivo al permitir a los consumidores no pagar el IVA a los proveedores lo cual distorsiona la competencia contra proveedores locales que deben trasladar el IVA al valor de los bienes que enajenan.

b) Las ventajas son:

1. Permite a los países miembros continuar recaudando IVA por servicios y bienes intangibles importados por negocios y otras organizaciones.
2. La responsabilidad para enterar el IVA descansa en la persona ubicada dentro de la jurisdicción de la autoridad hacendaria competente en el lugar del consumo.
3. Minimiza el costo para los negocios al no obligar a los extranjeros a registrarse o a ser responsables por el entero del impuesto derivado de los bienes proporcionados a consumidores en jurisdicciones fiscales distintas.

Como se señaló con anterioridad, el sistema de determinación por el propio consumidor o cargo a la inversa es un medio efectivo para la tributación de transacciones B2B, pero existen serias dudas sobre su eficacia en transacciones internacionales B2C. Se reconoce que será necesario verificar si esta es la solución a largo plazo.⁷¹

Sin embargo, existen países como el Brasil que se van al extremo, con sistemas fiscales menos desarrollados, que imponen un gravamen materializado en una retención a todos los pagos hechos a residentes en el extranjero, situación que plantea como pregunta sobre si todos los pagos hechos al extranjero por virtud del comercio electrónico estarán sujetos a este tipo de retenciones o, más aún, si estas medidas son en la práctica realizables y sujetas a fiscalización.⁷²

REGISTRO DE PROVEEDOR

⁷¹ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE “Un Mundo sin Fronteras: Comprensión del Potencial del Comercio Electrónico” Conferencia Ministerial de la OCDE (“A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce”) Anexo B Op. cit. p. 21

Bajo este esquema, los negocios estarían obligados a registrarse en toda jurisdicción en la que enajenen y entreguen productos.⁷³

Esta opción de registro de proveedores no residentes se ve como un mecanismo efectivo para transacciones B2B internacionales.

Para que el modelo de registro sea viable a las transacciones B2C será necesario para los proveedores determinar el estatus fiscal de sus clientes bajo el esquema de impuestos al consumo.⁷⁴

El WP9 parece insinuar que el registro del proveedor no será necesario en el contexto de transacciones B2B. Reconocemos que es un punto de acuerdo (entre el WP9 y TAG del consumo). Este punto, sin embargo, no es aplicable a países donde el sistema de determinación por el propio consumidor o cargo a la inversa no es utilizado. También es adecuado que el éxito experimentado por la Unión Europea en materia de registro del proveedor de la industria de las telecomunicaciones no es un factor para asumir que dicho registro será exitoso para efectos del comercio electrónico.⁷⁵

Las declaraciones de impuestos y sistemas de registro a través de internet pueden proveerse y funcionar con casi cualquier computadora utilizando los sistemas operacionales más comunes y buscadores gratuitos.

⁷² Ramírez Figueroa, Bernardo y Rendón Pimentel, Ricardo "El Comercio Electrónico y los Impuestos". Op. cit. p. 33

⁷³ Grupo de Asesoría Técnica sobre Tecnología "Reporte del TAG Tecnológico" ("Report by the Technology Technical Advisory Group") Op. cit. p. 16.

⁷⁴ Ibidem p.54.

⁷⁵ Grupo de Asesoría Técnica sobre los Impuestos al Consumo "Reporte del TAG a los Impuestos al Consumo" Report By the Consumption Tax Technical Advisory Group (TAG) Op. cit. p.17

El sistema de registro no tendría que ser pesado en gráficas para que así funcione perfectamente con cualquier modulador-demodulador y conexión convencional de teléfono.

⁷⁶

Técnicamente, la identificación de negocios no residentes que proveen servicios o bienes intangibles en línea a consumidores será un tema de vital importancia.⁷⁷

GRAVAR EL ORIGEN Y TRANSFERIR AL GOBIERNO DE CONSUMIDOR.

Bajo la tributación en el origen y transferencia, los negocios recaudarían los impuestos indirectos en exportaciones a no residentes con una tasa equivalente a la de la jurisdicción del consumidor.⁷⁸

Los impuestos indirectos solo aplican a las ventas al consumidor, por lo tanto si un comprador acredita ser un negocio, no habrá imposición.

Bajo el sistema de gravar el origen y transferir al gobierno del consumidor se asegura la neutralidad y equidad de la tributación entre las ventas electrónicas y las convencionales.⁷⁹

TERCERO CONFIABLE (TTP, TRUSTED THIRD PARTY)

Bajo este método el proveedor adquiere los servicios de un sistema de procesamiento de impuestos en línea (on line) certificado por las autoridades hacendarias.

Una vez realizado lo anterior el consumidor enviaría su información personal y la información relacionada con su tarjeta de crédito al proveedor. Entre la información

⁷⁶ Grupo de Asesoría Técnica sobre Tecnología "Reporte del TAG Tecnológico" ("Report by the Technology Technical Advisory Group") Op. cit. p. 68.

⁷⁷ Ibidem p. 55

⁷⁸ Ibid p. 17

enviada encontraríamos la ubicación del consumidor, su jurisdicción, el estatus que guarda como contribuyente, el valor de la mercancía, etcétera.

La información sería enviada simultáneamente al proveedor y al sistema de procesamiento de impuestos. Este último enviaría a las partes el impuesto por pagar, previo a la conclusión de la transacción.

El proveedor mantiene en su base de datos la información del consumidor hasta que el producto es enviado. Es al momento de envío cuando se realiza el cargo de venta a la tarjeta de crédito. Dentro del cargo se incluye el impuesto por pagar.

El impuesto así calculado es acreditado a la cuenta del procesador de impuestos y no a la del proveedor. Aquél remite el impuesto a las autoridades hacendarias competentes y por último prepararía la información de este tipo de operaciones a cuenta del proveedor.

Estos desarrollos son delineados en un artículo por David Hardesty publicado bajo el título Planeación Fiscal Internacional del Comercio Electrónico.⁸⁰

Es importante resaltar una distinción relevante entre el sistema de tercero confiable y el registro de proveedores. Bajo el primero existe una manera efectiva de transferir la responsabilidad del proveedor a un tercero una vez que la información apropiada ha sido proveída.

Si este método fuese común también sería posible para los gobiernos eliminar los aranceles y exenciones para envíos por montos bajos.⁸¹

Para 2001-2003, la OCDE estableció como programa de trabajo la posibilidad de crear mecanismos de recaudación basados en tecnología, en simplificación de oportunidades y en

⁷⁹ Ib p. 57

⁸⁰ Grupo de Asesoría Técnica sobre los Impuestos al Consumo "Reporte del TAG a los Impuestos al Consumo" Report By the Consumption Tax Technical Advisory Group (TAG) Op. cit. p.25

⁸¹ Ibidem p. 25

los medios para promover más efectivamente la cooperación administrativa internacional.

82

⁸² Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE “Avances hacia el Logro del Consenso Internacional en Materia Tributaria Respecto del Comercio Electrónico” (“Progresses Towards Achieving an International Consensus on the Tax Treatment of E-Commerce”) Op. cit. p. 3

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

ISP Y PÁGINA WEB

La distinción entre sitio red (web) y el servidor en el cual está hospedado y utilizado, es importante en virtud de que la empresa que opera el servidor puede ser diferente de aquella que realiza negocios a través del sitio web.

Generalmente el acceso a internet es proporcionado por proveedores de servicios de internet (ISP, por sus siglas en inglés internet service provider) los que, entre otros, proporcionan un espacio en sus propios servidores para sitios web de otras empresas. En este caso, surge la inquietud de si podría considerarse que los ISP crean establecimientos permanentes para las empresas que desarrollan sus negocios por medio de los sitios web operados a través de los servidores propiedad de estos ISP.

Los ISP, al no ser agentes de estas empresas no tienen facultades para concluir contratos en nombre de las mismas, y constituyen agentes independientes que actúan en el curso ordinario de sus negocios, lo cual es demostrado por el hecho que proporcionan espacio para sitios web de varias empresas.⁸³

De igual forma, los ISP al no tener mandato para obligar a la empresa cuya página web hospedan, no pueden ser considerados establecimiento permanentes a los fines de la aplicación de la legislación tributaria.

También se ha considerado que no se actualiza el supuesto de un establecimiento permanente en el caso de que un sitio web en la red no cuente con un lugar o un cierto espacio en un país a disposición de una empresa.

Fernández Linares, José Alfredo "Implicaciones Fiscales del Comercio Electrónico" México, mayo de 2000 p. 10.

En la mayoría de los casos, por lo tanto, una empresa realizando negocios a través de un sitio web no tendrá un establecimiento permanente si localiza su sitio en un servidor de otra jurisdicción, ya que el servidor no está normalmente a su disposición, sino a disposición del ISP que provee a la empresa con los servicios de hospedaje web.

Si hay empleados ubicados en la locación del servidor en un país, su presencia será factor en determinar la función del servidor de la empresa como un todo, y es un factor en determinar la ganancia.⁸⁴

Se ha sugerido que el concepto de establecimiento permanente es débil para el comercio electrónico. Aquellos que soportan esta posición, han argumentado que la regla base de presencia física no tiene importancia en el ambiente del comercio electrónico. Preocupaciones particulares han sido expresadas al respecto de la ubicación de ingresos gravables, fuente de la riqueza, residencia y refugios fiscales.

Cabe señalar que resulta difícil determinar las funciones y transacciones atribuibles a un establecimiento permanente en tratándose del comercio electrónico; por ejemplo, en los casos en que existen varios servidores vinculados, ubicados en diferentes jurisdicciones, mismos que intercambian señales dependiendo del volumen del tráfico existente, lo cual implica serias dificultades al momento de determinar qué servidores son utilizados en un momento determinado y respecto de qué actividades.

La OCDE emitió una propuesta de modificación al texto del artículo 5 del convenio modelo para evitar la doble imposición, aclarando esta cuestión en dos grados distintos: en primera instancia, no se considera que el tener un "sitio" en la red para la realización de actividades de comercio electrónico constituye un establecimiento permanente; y por otra parte, que la instalación de una computadora en otro país, para que ésta opere negocios de comercio electrónico, tampoco constituye un establecimiento permanente, a menos que la existencia

⁸⁴ International Tax Review "La OCDE Emite su Posición sobre el Impuesto Electrónico" ("OECD makes its ruling on e-tax") Febrero de 2001 <http://www.internationaltaxreview.com> pp.5 y 6

de este equipo involucre una presencia física en los términos ya previstos por estas disposiciones.⁸⁵

Por otra parte, además de contar con un “lugar”, se requiere que éste sea fijo, situación que implica una medida de temporalidad. Los comentarios de la OCDE al respecto señalan que el hecho de que el lugar de negocios sea fijo, se asocia con la permanencia del mismo; sin embargo, si en virtud de la naturaleza del negocio, el lugar de negocios tiene un propósito meramente temporal, podría calificarse como establecimiento permanente. Asimismo, se requiere para la existencia de un establecimiento permanente, que por medio de este lugar fijo de negocios se lleven a cabo actividades de negocios, las cuales no necesariamente deben realizarse por un ser humano, por lo que una máquina que de manera autónoma realice actividades comerciales constituiría un establecimiento permanente.⁸⁶

Como conclusión se estableció que la locación del servidor, desde el punto de vista del consumidor, es irrelevante. El consumidor sólo utiliza el servidor como acceso a los negocios de la empresa realizados en otra parte. La versión final del artículo 5 del convenio modelo para evitar la doble imposición acepta que el equipo automatizado, puede como tal, ser un lugar de negocios, y pone el nivel y tipo de actividades en el contexto dependiendo si dichas actividades son de carácter preparatorio y auxiliar.

España y Portugal no consideran la presencia física como requisito para establecimiento permanente en el comercio electrónico.⁸⁷

No obsta lo anterior, para indicar que cualquier empresa cuyas actividades principales consistan en el uso de maquinaria y equipo tendrán un establecimiento permanente en el lugar donde dicha maquinaria y equipo esté localizado.⁸⁸

⁸⁵ Ramírez Figueroa, Bernardo y Rendón Pimentel, Ricardo “El Comercio Electrónico y los Impuestos”. Op. cit. p. 32

⁸⁶ *Ibidem* p. 32

⁸⁷ International Tax Review “La OCDE Emite su Posición sobre el Impuesto Electrónico” (“OECD makes its ruling on e-tax”) Op. cit. p.2

⁸⁸ *Ibidem* p. 7

Por otro lado, el ISP a través del cual el sitio web es operado, es un equipo que necesita de una localización física y puede, por lo tanto, constituir un lugar fijo de negocios para la empresa que lo opera.⁸⁹

A pesar de los comentarios expresados con antelación, existen legislaciones, como la Argentina, en la que la definición de establecimiento permanente permite considerar incluidos dentro de ésta tanto a organizaciones físicas como virtuales, puesto que no se establece expresamente el requerimiento de un activo tangible.⁹⁰

Comité de Asuntos Fiscales

El consenso incluye importantes opiniones en el sentido de que un sitio web no puede, por sí solo, constituir un establecimiento permanente, que el sitio web a través del cual se realicen negocios no constituye un establecimiento permanente para la compañía y que un ISP no será, excepto bajo circunstancias poco comunes, un establecimiento permanente de la empresa. No hay una referencia específica a la intervención humana en el párrafo 1 del artículo 5, sin embargo en los comentarios se infiere que dicha intervención es necesaria para que se genere un establecimiento permanente. El comité concluyó que no apoya esta última opinión.⁹¹

Lo mismo aplica al párrafo 10. De acuerdo al comité, en el ejemplo se aclara que no es necesaria la presencia del ser humano para que exista un establecimiento permanente. En muchos casos, el tema relacionado con la presencia de equipo de computo es suficiente para considerar que existe un establecimiento permanente dependerá de las funciones

⁸⁹ Hernández Linares, Jose Alfredo. "Implicaciones Fiscales del Comercio Electrónico" Op. cit. pp. 9 y 10

⁹⁰ Sarra, Andrea Viviana "Comercio Electrónico y Derecho" Op. cit. p. 300

⁹¹ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE "Clarificación sobre la Aplicación de la Definición de Establecimiento Permanente al Comercio Electrónico: Cambios a los Comentarios al Artículo 5 del Convenio Modelo" ("Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce. Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5") diciembre 22 de 2000 p. 3

realizadas por dicho equipo exceden de actividades preparatoria o auxiliares, situación que solo se puede analizar de manera casuista.⁹²

Sin embargo, hay que establecer que la distinción entre actividades principales y auxiliares será cada vez más difusa conforme las aplicaciones del comercio electrónico sean desarrolladas.

Una dirección electrónica o un nombre de dominio, por lo general, sólo indican quién es responsable por el mantenimiento tecnológico, y no puede vinculársela con la computadora o el usuario correspondiente a esa dirección; consecuentemente, tampoco es posible conocer el lugar geográfico en donde está ubicada la computadora. Asimismo, no se puede obtener información del usuario, puesto que los requerimientos exigidos por los proveedores de servicios de redes para el establecimiento de nuevos dominios o para la apertura de cuentas de correo electrónico, son mínimos.⁹³

El autor considera que en un número considerable de casos donde el servidor web es utilizado para proveer servicios digitales o vender productos digitales, habrá una oficina principal foránea donde las actividades intelectuales de la empresa se realicen, tales como determinar la política de la empresa, manejo de negocios, desarrollo de software, selección de música y video, adquisición de derechos de propiedad intelectual, sistemas de pagos, monitoreo y control del sitio web y del servidor.⁹⁴

En general, la presencia tributaria de una compañía off shore es determinada por la ubicación del personal, instalaciones y domicilio corporativo. Sin embargo, el comercio electrónico ha permitido reducir la presencia tributaria de las empresas en las jurisdicciones en donde operan. Esto se puede alcanzar de varias maneras, tales como el outsourcing de actividades locales o mediante estrategias fiscales.⁹⁵

⁹² Ibidem p. 4

⁹³ Sarra, Andrea Viviana "Comercio Electrónico y Derecho" Op. cit. 298

⁹⁴ International Tax Review "La OCDE Emite su Posición sobre el Impuesto Electrónico" ("OECD makes its ruling on e-tax") Op. cit. p. 9

⁹⁵ Legal Media Group "Como America Latina está Gravando el Comercio Electrónico ("How Latin America is Taxing E-Commerce") Op. cit. p.1

LUGAR DE COMSUMO

Internet disuelve el concepto de territorialidad, ya sea que se pretenda fundamentarlo en las nociones de residencia, sede de dirección efectiva, establecimiento permanente o de la ubicación de la fuente en cuanto al lugar en que se desarrolló una actividad, utilizados en materia de imposición sobre los ingresos, como también las nociones de lugar de entrega o de consumo aplicadas para los impuestos indirectos.⁹⁶

Cuando la entrega se realiza en internet, problemas muy específicos pueden presentarse, tales como: localización del vendedor, lugar donde se producen los bienes y servicios objeto de la transacción, lugar de entrega, ubicación del comprador, y cuál es el objeto de la venta, entre otros. Bajo este orden de ideas, puede concluirse que en las operaciones de bienes electrónicos no aplica lo previsto en el artículo 10 de la Ley del IVA, el cual determina cuando las enajenaciones son efectuadas en el país, no sólo porque se trata de operaciones que deben ser reguladas en el capítulo de prestación de servicios, sino porque la inmaterialidad de los bienes involucrados, hace imposible su aplicación.

Reglas para el consumo a través de fronteras deben resultar en la tributación en la jurisdicción donde el consumo se realice y un consenso internacional debe buscarse para determinar las circunstancias bajo las cuales se pueda determinar en qué jurisdicción se efectuó el consumo.

Las reglas aplicables a los impuestos al consumo que gravan operaciones internacionales deben resultar en una imposición en la jurisdicción donde se lleva a cabo, y un consenso internacional debe buscarse en circunstancias donde el suministro de bienes o servicios se considere que son consumidos en una jurisdicción. Para efectos de los impuestos al consumo, los suministros de productos digitalizados no deben ser considerados como un suministro de bienes.

⁹⁶ Secretaría Ejecutiva del CIAT. "Enfocando los Temas Claves de Política y Administración Tributarias Planteados por el Comercio Electrónico" Op. cit. p. 6

La tarea para los gobiernos es llegar a un consenso que asegure la tributación en el lugar de consumo de cualquier tipo de servicios y propiedad intangible, que pueda ser entregada o enviada para uso o disfrute fuera de la jurisdicción fiscal del proveedor.

Sobre el tópico, el TAG tecnológico⁹⁷, considera más fácil recaudar los impuestos al consumo con base en la jurisdicción del lugar del consumidor.

Esto sugiere la necesidad de medidas que provean la eliminación de impuestos a la exportación de servicios y gravar la importación de servicios y bienes intangibles, así como el consenso sobre qué bienes y qué tipo de servicios serán gravados.⁹⁸

No obsta lo anterior para señalar que la tributación en el lugar de consumo debe ser, desde el punto de vista internacional, un equivalente a la carga que genera la tributación del consumo de los mismos productos en un mismo mercado.⁹⁹

Los servicios intangibles o servicios intelectuales tales como derechos de autor, licencias, publicidad, servicios profesionales y de consultoría y transacciones financieras deben ser gravados donde el consumidor tenga su establecimiento o donde esté el establecimiento que recibió los servicios.

Lo anterior en virtud de que los proveedores de servicios electrónicos internacionales no tienen necesidad de tener empleados, edificios o equipo en el país del consumidor, y el mantenimiento así como obligaciones derivadas del servicio pueden ser descontados a las compañías que consumen.

⁹⁷ Grupo de Asesoría Técnica sobre Tecnología “Reporte del TAG Tecnológico” (“Report by the Technology Technical Advisory Group”) Op. cit. p. 49

⁹⁸ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE “Un Mundo sin Fronteras: Comprensión del Potencial del Comercio Electrónico” Conferencia Ministerial de la OCDE (“A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce”) Op. cit. p. 3

⁹⁹ Grupo WP9 de la OCDE “Aspectos de los Impuestos al Consumo sobre el Comercio Electrónico” (“Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce”) Op. cit. p. 11

Para determinar las posibles soluciones acerca del lugar de consumo, sugerimos a las autoridades enfocarse a los principios de simplicidad y neutralidad, ambos en relación al tratamiento tributario de suministro en línea y fuera de ésta, y en relación con las cargas para recaudar por operaciones en línea y fuera de ésta.¹⁰⁰

Por otra parte, debido a la ausencia de control del usuario y de la localización de la actividad, en el ciberespacio se dificulta el anclaje físico de modo tal que no resulta fácil la localización física del usuario ni la detección de las actividades que realiza, tanto en términos del proveedor de bienes, del proveedor de servicios o del consumidor de esos bienes y servicios. Se suma a ello que gran cantidad de participantes del sistema son los administradores y proveedores de servicios de redes, quienes no tienen ningún control sobre la información que pasa por sus servidores. Esta circunstancia ocasiona que sea dificultoso determinar el lugar físico en donde se desarrollan las actividades.¹⁰¹

Ya que el registro de contribuyentes y la retención de contribuciones ya están en uso en la mayoría de los sistemas tributarios que gravan el consumo, representan puntos lógicos de inicio para determinar qué tendencias son las apropiadas para aplicar en el contexto de transacciones que involucren la proporción de servicios y bienes intangibles.¹⁰²

En los casos en que el consumidor sea contribuyente registrado del IVA se puede efectuar una retención (donde el impuesto es declarado y pagado utilizando una forma normal de IVA); el servicio a consumidores no registrados para efectos de IVA requiere que el prestador extranjero se registre para efectos de IVA en el país de consumo (tomando en consideración el procedimiento de registro de dicho país).¹⁰³

¹⁰⁰ Grupo de Asesoría Técnica sobre los Impuestos al Consumo “Reporte del TAG a los Impuestos al Consumo” Report By the Consumption Tax Technical Advisory Group (TAG) Op. cit. p.14

¹⁰¹ Sarra, Andrea Viviana “Comercio Electrónico y Derecho” Op. cit. p. 298

¹⁰² Grupo WP9 de la OCDE “Aspectos de los Impuestos al Consumo sobre el Comercio Electrónico” (“Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce”) Op. cit. p. 26.

¹⁰³ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE “Comercio Electrónico: Los Retos para las Autoridades Fiscales y para los Contribuyentes” (“Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers”) Op. cit. p. 17.

En términos de las transacciones B2B, el WP9 confirma los beneficios de tratar los servicios intangibles como consumidos en el lugar donde el receptor tiene presencia de negocios, y concluye que se debe establecer una guía en este sentido.¹⁰⁴

Sin embargo, no existe una respuesta inmediata o comprensible a la pregunta concreta sobre la forma de verificar la jurisdicción para transacciones B2C en operaciones en línea. Se reconoce también que este sector del comercio electrónico actualmente representa una pequeña proporción sobre el total del comercio electrónico y también se acepta que la respuesta al presente problema debe ser proporcional (así como los medios de recolección para este sector).¹⁰⁵

Asimismo se sugiere que la flexibilidad debe permanecer a largo plazo para determinar el lugar de consumo.¹⁰⁶

Se quiere concluir que es conveniente equiparar al lugar de consumo con el establecimiento permanente, en sustitución del lugar donde esté el consumidor.

Un número significativo de métodos se presentan como ayuda potencial para identificar la jurisdicción del consumidor. Los principales son: certificados digitales, número de tarjeta de crédito, domicilio y la autodeclaración.¹⁰⁷

Se ha establecido que existen métodos para determinar el momento en que las transacciones son celebradas, con una precisión con base al día, lo cual es el marco crucial de tiempo indispensable para los Gobiernos.¹⁰⁸

El módulo que ha presentado los grandes retos al TAG tecnológico es el módulo de identificación de jurisdicción.¹⁰⁹

¹⁰⁴ Grupo WP9 de la OCDE "Aspectos de los Impuestos al Consumo sobre el Comercio Electrónico" ("Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce") Op. cit. p. 12.

¹⁰⁵ Ibidem p. 14.

¹⁰⁶ Grupo de Asesoría Técnica sobre Tecnología "Reporte del TAG Tecnológico" ("Report by the Technology Technical Advisory Group") Op. cit. p. 7.

¹⁰⁷ Ibidem 90.

FACTURACIÓN

El flujo de las operaciones internacionales y domésticas, por medios electrónicos o por medios tradicionales, no debe ser frenado a causa de reglamentaciones obsoletas que pueden ser injustas. Un sistema formalista como el nuestro, no debe castigar con la no deducción, o cambio de régimen, por el cumplimiento o no de requisitos exclusivamente de carácter formal.¹¹⁰

En los sistemas de impuestos al consumo, la factura es un documento crítico de control que permite al sistema funcionar en niveles relativamente bajos de fraude o abuso. En el ambiente del comercio electrónico, sin embargo la facturación se debe mantener simple y al más bajo costo posible.¹¹¹

La iniciativa de reforma al Código Federal de Procedimientos Civiles logra lo anterior mediante la utilización del concepto del equivalente funcional entre los documentos consignados en papel y aquellos consignados por vía electrónica. Este concepto hace posible establecer una serie de características que dan a la documentación, vía medios electrónicos, un grado de seguridad similar al de la documentación consignada en papel.¹¹²

No hay que perder de vista que si el documento que ampara la operación es expedido en el extranjero, no debe cumplir con todos los requisitos establecidos en nuestra legislación inherentes a los comprobantes fiscales, tal y como lo establece la tesis registrada bajo el rubro: "DOCUMENTOS EXPEDIDOS EN EL EXTRANJERO. ES INEXACTO QUE DEBAN CONTENER EL RFC."¹¹³

¹⁰⁸ Ibid 91.

¹⁰⁹ Ib p. 5

¹¹⁰ Izaza Arteaga, Juan Carlos "Algunas Consideraciones Fiscales sobre E-business" Op. cit. p. 17.

¹¹¹ Grupo de Asesoría Técnica sobre los Impuestos al Consumo "Reporte del TAG a los Impuestos al Consumo" Report By the Consumption Tax Technical Advisory Group (TAG) Op. cit. p. 40

¹¹² Treviño Landois, Humberto. "Aspectos Legales sobre Comercio Electrónico" Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública. México, D.F., 1 de junio de 2000. p. 2.

¹¹³ Gómez Coteró, José de Jesús "Efectos Fiscales del Comercio Electrónico en México" Op. cit. p. 4.

Se han hecho grandes avances, inclusive pruebas piloto en diversas empresas con la participación de las propias autoridades fiscales. Hasta ahora se ha logrado, solamente se autorice que a partir del año 2001, se puedan generar y enviar facturas electrónicas; que amparen las transacciones electrónicas realizadas a través de internet, a condición de que el comprador o destinatario de la factura al recibir la misma en forma electrónica, la imprima en papel y tinta y la conserve en sus archivos integrándola a la contabilidad general de la empresa, para poder así deducir su importe, para efectos fiscales. Lo anterior en principio ya representaría el 50% de la solución para el reconocimiento de la factura electrónica y se espera que en la siguiente oportunidad, se envíe al Congreso una propuesta de reforma a nuestras leyes fiscales, en donde se acepte la utilización de la factura electrónica y por consiguiente su deducibilidad fiscal. ¹¹⁴

Otro ejemplo es el caso argentino, por medio de la Resolución No. 100 la Administración Federal de Ingresos Públicos creó un régimen especial para la impresión de determinadas facturas o documentos equivalentes. ¹¹⁵

El Grupo Fiscal de Comercio Electrónico de la Unión Europea estableció que la identidad del consumidor es uno de los elementos esenciales de las facturas electrónicas. ¹¹⁶

Es por ello que la reforma adiciona al Código Federal de Procedimientos Civiles, por medio de un nuevo artículo, el reconocimiento de la información generada o comunicada a través de medios electrónicos como un documento privado y por tanto, la dota de fuerza probatoria en juicio. Para que esta información sea aceptada como prueba, es necesario estimar su confiabilidad según la forma en que haya sido generada o comunicada; si es posible atribuir a las personas obligadas el contenido de la información relativa, y ser accesible para su ulterior consulta.

¹¹⁴ Vera Vallejo, Luis "Acciones Legislativas para la Promoción del Comercio Electrónico en Internet" p. 3.

¹¹⁵ Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina "La Imposición Indirecta en las Operaciones de Comercio Electrónico" Op. cit. p. 10.

¹¹⁶ Grupo de Asesoría Técnica sobre Tecnología "Reporte del TAG Tecnológico" ("Report by the Technology Technical Advisory Group") Op. cit. p. 23.

Al respecto el artículo 230 del Código Fiscal de la Federación establece que en los juicios que se tramiten ante el Tribunal Fiscal de la Federación, serán admisibles toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones y la petición de informes. Lo anterior nos lleva a concluir que sí se pueden ofrecer como pruebas las electrónicas, lo que nos obliga a determinar su naturaleza.¹¹⁷

Ante la imposibilidad del uso de la firma autógrafa, ha surgido el concepto de firma electrónica, que es una señal digital representada por una cadena de bits y se utiliza a través de criptosistemas de clave pública en los que cada usuario tiene un par de claves, una pública para el cifrado y otra secreta para el descifrado. De esta manera cualquier usuario puede cifrar un mensaje con su clave privada de descifrado y recuperarlo otro usuario con la clave pública del primero.¹¹⁸

¹¹⁷ Gómez Cotero José de Jesús "Efectos Fiscales del Comercio Electrónico en México" Op. cit. p.15.

¹¹⁸ Ibidem p. 17.

RESUMEN Y PROPUESTAS

Si bien es difícil predecir con precisión cual será el futuro de las actividades puramente comerciales en internet, ya que ello depende de muchos factores, tales como: la evolución de las tecnologías relativas a seguridad, la actitud de los consumidores y, particularmente, el potencial de negocios que perciban los empresarios en la utilización de aquel medio, ateniéndose a lo que se observa en el presente, resulta incuestionable que las transacciones de comercio electrónico se han incrementado velozmente.

Es cierto que como reiteradamente se ha señalado, la imposición de regulaciones en materia de comercio electrónico puede afectar el desarrollo de todo su potencial como instrumento de progreso. *Pero no es menos cierto que la falta de una regulación para su uso, puede alejarlo del fin deseado, que es el de que se constituya en un instrumento de progreso, y generar situaciones contrarias a legítimos intereses, tanto públicos como privados.*

Al mismo tiempo, es preciso tener en cuenta que no se trata simplemente de contar con una legislación nacional en materia de comercio electrónico, sino de que también exista una *harmonización de esa legislación a nivel internacional*, pues la falta de esa *harmonización* viene siendo señalada actualmente como uno de los principales factores que frenan la expansión del comercio electrónico. Esto último viene a ser materia del Derecho Fiscal Internacional.

En materia tributaria, en estricto sentido, el comercio electrónico presenta ciertos aspectos que tienen implicaciones directas en la operación de los sistemas hacendarios:

1. Ausencia de control del usuario en cuanto a la ubicación de su actividad.
2. Falta de medios para la identificación de los usuarios.
3. Existencia de un requerimiento mínimo de información y carencia de instituciones que procesen e intercambien dicha información.
4. Ausencia de medios adecuados para verificar el cabal cumplimiento de las disposiciones fiscales y para una recaudación eficiente.

Las transacciones puramente electrónicas –comercialización de productos digitalizados– son las que presentan mayores dificultades.

Bajo este esquema, a primera vista se podría considerar que el control fiscal deberá hacer hincapié respecto de las operaciones B2B. A ello puede adicionarse que si los pronósticos fueran correctos, el universo de contribuyentes se reducirá significativamente (fusiones), lo cual aumentará la posibilidad de control de las transacciones electrónicas que los mismos realizan.

Respecto de las operaciones B2C, estadísticamente parecen no tener el desarrollo esperado en virtud de la existencia de trabas culturales, seguridad y privacidad, entre otras.

A pesar de que actualmente el mayor volumen de transacciones se realiza entre empresas (B2B), el comercio electrónico, en su forma B2C, ha tomado gran importancia en los últimos meses. Importantes empresas del país han desarrollado grandes inversiones en sus portales de negocios, y el comercio electrónico ha encontrado gran aceptación en la sociedad mexicana, pero desafortunadamente aún no existe un ordenamiento legal que regule satisfactoriamente las transacciones electrónicas y que otorgue seguridad y certeza jurídica a quienes las realizan, lo que se traduce en incertidumbre para los participantes en este mercado.

Con base en lo anterior, podemos señalar que para los gobiernos, la preocupación principal en cuanto a los impuestos al consumo en materia de comercio electrónico que involucre operaciones de servicios y bienes intangibles enviados digitalmente, radica en las operaciones B2C.

Estos sujetos, que normalmente no pueden recuperar el IVA que les es trasladado, pueden inclinarse para que los servicios y bienes que les provean sean entregados a establecimientos en el extranjero.

Como primer medida, consideramos pertinente mencionar que el oferente de los bienes y servicios advierta a los compradores que según las prácticas internacionales, los bienes y servicios adquiridos en el extranjero a través de la red, pueden ser objeto de gravamen o tributación por el ingreso al país.

Es indispensable establecer un sistema regulatorio adecuado y consensuado que permita que la expansión del comercio electrónico se realice otorgando oportunidades reales. Sobre el tópico, los gobiernos deben hacer énfasis sobre los siguientes temas:

1. Seguridad de las operaciones.
2. Establecimiento de disposiciones armonizadas a nivel internacional.
3. Visión más vasta del conjunto de aspectos sobre los que incide ese comercio electrónico y para los cuales es necesario encontrar una solución.
4. La solución que se proponga debe ser a largo plazo y flexible.
5. Responsabilidad por parte de las empresas.
6. Asistencia de Administraciones Tributarias de distintos países.

Entre las posibles soluciones para los múltiples desafíos que internet contrapone a las funciones de control de la administración tributaria, se han mencionado algunas iniciativas que incluyen nuevos requerimientos e intercambio de información; y que las prácticas comerciales sean alentadas para que de forma clara y precisa se pueda conocer de un sitio web, su localización física, su propietario legal, quienes lo utilizan para comercializar sus productos y servicios y todo otro dato que facilite la identificación de los contribuyentes y de las jurisdicciones tributarias pertinentes.

Esto último incrementará el conocimiento y confianza del consumidor y proporcionará el tipo de información tradicionalmente requerida por las autoridades tributarias.

Hace algunos años, se formularon propuestas que significarían ajustar las bases tributarias para que contemplen los cambios en la economía, como por ejemplo tributar el flujo electrónico de la información con un impuesto al bit.

Actualmente, predomina la tesis de que las transacciones efectuadas por internet deben recibir igual tratamiento tributario que el correspondiente al comercio realizado por otros medios tradicionales. Como lograr esto, constituye uno de los principales temas que se vienen debatiendo en diversos países y, más aun, a nivel internacional en distintos foros.

Destaca a su vez, que las alternativas parecen presentarse polarizadas: por un lado, permitir que el comercio electrónico se desarrolle libre de imposición fiscal o, por el otro, sujetarlo a nuevas formas de imposición, como podría ser el impuesto al bit.

La naturaleza del comercio electrónico no es tan diferente de la del comercio tradicional como para requerir el diseño de un nuevo sistema tributario; no obstante, es indudable que requiere una solución especial. Por el momento, *la respuesta más adecuada para permitir balancear la capacidad de recaudación y el desarrollo del comercio electrónico, es alcanzar un consenso internacional.*

Al igual que como sucede en el caso de los problemas relacionados con los impuestos directos, en materia de impuestos indirectos existen diferentes tipos de medidas para afrontar los nuevos retos que el comercio electrónico presenta y será motivo de adecuaciones de las legislaciones locales en concordancia con las del resto de los países, así como del establecimiento de nuevas convenciones internacionales que permitan la aplicación armónica de los distintos gravámenes locales.

Un acercamiento inicial podría ser la simplificación y armonización de las tasas, lo que ocasionaría un mejor cumplimiento de las obligaciones, tanto dentro del comercio convencional, como dentro del electrónico.

Relacionado con la recaudación, todo apunta a que la tributación debe realizarse en la jurisdicción donde el consumo se efectúa.

Asimismo, contrario a lo que hasta este momento hemos señalado, *existe una tendencia a tratar a los productos digitales como algo distinto de suministro de bienes, sugiriéndose otorgarles el trato de servicios.*

Por otra parte la OCDE, a través del Comité de Asuntos Fiscales, apoyado por el WP9 resalta que es necesario definir más a detalle el principio de la tributación en el lugar de consumo, así como identificar los mecanismos de recaudación que apoyen en la práctica a dicho principio.

El organismo en cita propone los lineamientos para definir el lugar de tributación en operaciones internacionales de prestación de servicios y venta de bienes intangibles tomando como referencia el establecimiento de negocios del receptor, tratándose de operaciones B2B; y para transacciones B2C como referencia la jurisdicción de la residencia usual del consumidor.

En cuanto a los mecanismos de recaudación, el reporte identifica al sistema de determinación del impuesto por el propio consumidor o cargo a la inversa como la opción más viable en tratándose de operaciones B2B.

Bajo este esquema el proveedor deberá determinar si el consumidor es una entidad contribuyente sujeta al cargo a la inversa, caso en el cual la exportación podrá ser a tasa 0%.

Mientras que para operaciones B2C, el reporte apunta hacia opciones tecnológicas como opción a mediano plazo, en tanto aceptan que como medida interina, un registro simplificado de proveedores no residentes podrá ser requerido. El reporte reconoce que serán necesarios trabajos futuros en varias áreas y recomienda que para realizarlo deberá trabajar de manera conjunta con la iniciativa privada.

Lo anterior tiene sus desventajas y existe una necesidad para promover un acercamiento hacia un registro simple de proveedores no residentes.

Coinciden sobre el t3pico, los miembros de la iniciativa privada del TAG al consumo determinar que de los medios m3s viables para la recaudaci3n de impuestos al consumo en el lugar del consumo, est3 el registro simplificado del proveedor no residente.

Relacionado con lo anterior, ofrecemos las siguientes sugerencias:

- 1. Establecimiento del costo de registro de proveedores no residentes lo m3s bajo posible.*
- 2. Otorgar la opci3n al proveedor de que en caso de que el impuesto causado no supere el monto del costo de registro, s3lo pague 3ste 3ltimo.*
- 3. Establecimiento de sanciones para los proveedores que no retengan el impuesto. Sin embargo, sobre este punto ser3a dif3cil que la autoridad de un pa3s de manera coactiva cobre al proveedor no residente en su jurisdicci3n.*

Como el acercamiento hacia la recaudaci3n involucra distintos modelos (uno para B2B y otro para B2C) existe la necesidad de otorgar a los proveedores los medios adecuados para distinguir entre dos tipos de consumidores. Para las transacciones B2B, reiteramos que ser3 indispensable confirmar el estatus del negocio del consumidor para justificar la exenci3n en la exportaci3n por el proveedor.

Las operaciones B2C, reducen el ciclo de distribuci3n de los productos, pudiendo poner en contacto directo al productor de bienes y servicios y al consumidor final, ocupando esta forma de comercio una creciente y cada vez m3s variada participaci3n en el comercio global al por menor.

Como hemos indicado, el segmento comercial que representa el mayor reto para las administraciones tributarias se refiere a los art3culos que pueden ser vendidos y entregados digitalmente, como son los servicios personales y productos tales como libros, pel3culas y software para computadoras. La pol3tica a aplicar en los Estados Unidos de Am3rica sobre el comercio a trav3s de internet considera seguir dos principios b3sicos: primero, el sector

privado deberá encabezar la progresión económica del internet; segundo, cuando se requieran acciones gubernamentales, deberán ser de alcance específico y deberán prestar atención al rápido crecimiento de internet.

Uno de los principales problemas derivados de las operaciones de comercio electrónico, es la determinación del sujeto pasivo del tributo. Sobre el particular, cabe señalar que los Estados establecen diversos criterios que legitiman su facultad para considerar dentro de su legislación tributaria los supuestos de hecho y derecho que integran el hecho imponible, estos factores se conocen como los factores de vinculación. Entre otros, residencia, fuente de riqueza y establecimiento permanente.

Respecto de la aplicación de los impuestos indirectos, en especial, al IVA pueden mencionarse entre las principales dificultades planteadas por este nuevo fenómeno: la localización del hecho imponible; la distinción entre transferencia de bien intangible o prestación de servicios, la identificación y o localización de los sujetos intervinientes en la transacción, y la supresión o reducción, en algunos casos, de los intermediarios en la cadena de comercialización.

Sostiene lo anterior el que la legislación en materia de impuestos indirectos se enfoca principalmente al gravamen de bienes tangibles y servicios, y a que no existen reglas claras sobre el tratamiento que debe aplicarse a los bienes electrónicos comercializados a través de internet. E. g. En el caso de bienes electrónicos (música, software, videos) enajenados a través del internet no sería totalmente claro si la operación la está celebrando el extranjero en el país y, por lo tanto, si él es el sujeto del impuesto o bien se trata de una importación de bienes intangibles en la que el sujeto del impuesto sería el adquirente de los bienes.

En la búsqueda de varias opciones a través de las cuales la jurisdicción pueda ser confirmada, el WP9 fue aconsejado, en algún detalle, por el TAG tecnológico. Los anteriores acordaron que ninguna de las opciones tecnológicas fueron lo suficientemente precisas para que sean proposiciones viables en esta etapa, y recomiendan que el enfoque debe recaer sobre certificados digitales como una opción a mediano plazo que ofrece la

mejor promesa, ya que se encuentran en desarrollo comercial, tienen una clara racionalización para los negocios, y se desarrollaran como parte integral de las aplicaciones: así que puede reunir extremos importantes para la tributación.

Existe un acuerdo general en que los certificados y las firmas digitales muestran una gran eficacia para la identificación de las partes.

Las firmas digitales funcionan con un par de llaves, una que es pública y otra privada. La llave privada es utilizada para encriptar un documento, mientras que la pública es para descifrarlo.

En relación con cuestiones conexas a la privacidad y seguridad, entre otras cosas, se aconseja establecer normas que brinden protección a la privacidad de datos de los usuarios y consumidores que efectúen operaciones en línea, y se propone como método para otorgar seguridad a las transacciones electrónicas la firma digital basada en la criptografía de clave pública.

Se han brindado orientaciones a los comerciantes acerca del modo de recaudar el IVA en sus suministros digitalizados. *Sobre la cuestión de los bienes digitalizados, hemos adoptado la posición de que los digitalizados son servicios para fines del IVA.*

Así pues, en el caso de que el adquirente sea una persona física y el producto digitalizado sea destinado a su consumo personal, se estará ante una prestación de servicio, pudiendo presentarse en el IVA las siguientes alternativas:

- a) Operación efectuada con un prestador del exterior y aprovechada en territorio nacional; en este caso la transacción se encuentra alcanzada por el Impuesto.
- b) Operación efectuada por un prestador local a un no residente; la operación se encuentra gravada a tasa 0%.
- c) Operación efectuada con un prestador local: la misma se encuentra sujeta al tributo.

Para efectos del IVA, deberá tratarse como una prestación de servicios y se pagará el impuesto respectivo dentro de los términos previstos en el artículo 17 de la ley de la materia y, en su caso, pero habría exportación afecta a la tasa del 0%, porque a pesar de que los servicios se prestarían en México, serían aprovechados en el extranjero.

En materia de IVA, su importación estaría afecta a la tasa que corresponda, de acuerdo con la fracción III del artículo 24 de la ley de la materia, sin embargo dicho impuesto sería acreditable en términos de los artículos 4 y 28 de dicha Ley.

Asimismo, las legislaciones actuales requieren de facturas impresas en papel, lo cual limita en cierta medida la habilidad de los vendedores para realizar operaciones de importes bajos. *Al respecto, a nivel internacional se han realizado pruebas piloto con la finalidad de dar validez a la factura electrónica y se está convirtiendo en costumbre el que una vez impresas tengan el mismo valor que una factura convencional.*

Hoy en día en nuestro país, el documento electrónico tiene validez como prueba según se advierte de la lectura del Código Federal de Procedimientos Civiles. Sin embargo el rigorismo fiscal, exige que las facturas cuenten con ciertos requisitos de difícil cumplimiento en el ámbito del comercio electrónico.

Ante la disyuntiva, cabe señalar que la principal fuente del Derecho Fiscal es la ley, complementada indirectamente con la experiencia jurisprudencial. La costumbre, fuente tradicional de la mayoría de las ramas del derecho, carece de aplicabilidad directa en materia impositiva en virtud del principio de legalidad establecido por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

No obsta lo anterior para señalar que el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación exige una aplicación estricta de la norma cuando se trate de los elementos constitutivos de la obligación fiscal, y admite cualquier método de interpretación para los demás y, por último, a falta de norma fiscal expresa, permite la supletoriedad del derecho federal común, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza del Derecho Fiscal, es decir, a falta de

disposicion expresa sobre el tema. se acudirá supletoriamente al derecho federal común, el cual si permite recurrir a la costumbre como fuente del derecho.

VIII. MARCO FILOSÓFICO

Partiendo de la definición de derecho como orden concreto, creado para la realización de valores colectivos, cuyas normas integrantes de un sistema que regula la conducta de manera bilateral, externa y coercible- son normalmente cumplidas por los particulares y, en caso de inobservancia, aplicadas o impuestas por los órganos del poder público, se desprende que el derecho ha sido instituido para el logro de valores.¹¹⁹

De lo anterior se desprende -en lo que al concepto de Derecho atañe- un elemento estructural de todos los órdenes: su finalidad, y su inminente relación con los valores.

Toda actividad voluntaria encierra un sentido teleológico, es decir, ineludiblemente se dirige hacia la consecución de ciertas finalidades. Mas como el hombre sólo convierte en meta de su obrar lo que es o le parece valioso, la actividad que se orienta hacia un fin presupone, en el sujeto de la misma, un juicio positivo sobre la valiosidad de aquello a que aspira. De este modo descubrimos la relación entre fines y valores: los segundos condicionan a los primeros, no a la inversa. En el caso del derecho, habrá que decir, por consiguiente: los valores jurídicos sirven de fundamento a los fines que aquél tiene la misión de realizar

Nuestro marco filosófico tendrá como base la clasificación de los valores del Derecho establecida por el maestro García Máynez en su obra intitulada *Filosofía del Derecho*, compaginada con la propuesta antes ofrecida:

I. Valores Jurídicos Fundamentales

Tienen el rango de fundamentales la justicia, la seguridad jurídica y el bien común. Se les da tal nombre porque de ellos depende la existencia de todo orden jurídico genuino. Allí donde los mandatos de los detentadores del poder no persiguen como fin la implantación de un orden justo, respetuoso de la dignidad humana, exento de arbitrariedad y eficazmente

⁹García Máynez, Eduardo. "Filosofía del Derecho" ED. Porrúa, S.A., novena ed.. México. 1997. p. 417.

encaminado hacia el bien comun, en los destinatarios de esos mandatos surge a la postre el convencimiento de que se hallan sometidos a la fuerza, no al derecho.

a) Justicia

En consonancia con el principio de que la *iustitia particularis*, consiste en la igualdad, ordena tratar igualmente a quienes son iguales y desigualmente a quienes son distintos, pero en proporción a su desigualdad.

Lo decisivo es el juicio de valor sobre las igualdades o diferencias a que los otros juicios den expresión.

El problema básico de la teoría de la justicia no consiste en determinar la igualdad o la diferencia de los casos de aplicación de los diversos preceptos, sino en establecer, relativamente a situaciones concretas de la experiencia jurídica, qué consecuencias de derecho tales situaciones deben producir.

Resulta que lo esencial, desde el punto de vista de justicia, no es la igualdad o diferencia de las situaciones que son objeto de regulación jurídica, sino la determinación de las consecuencias de derecho que, de acuerdo con la naturaleza de tales situaciones, deben estas producir.

b) Seguridad Jurídica.

La seguridad jurídica se puede estudiar desde dos dimensiones, una llamada seguridad de orientación o certeza del orden, y otra llamada seguridad de realización.

La primera, seguridad de orientación, se presenta cuando los destinatarios de las normas tienen un conocimiento adecuado de los contenidos y por ende están en condiciones de orientar su conducta de acuerdo con ellas. No se presenta dicha seguridad cuando se reforman las normas constantemente ni cuando se deja un margen de discrecionalidad al funcionario competente de aplicarlas.

En cuanto a la seguridad de realización, hay que tomar en cuenta que este valor no solo se refiere al cumplimiento de la norma, sino a su correcta aplicación. La efectividad de las reglas ordenadoras engendra entonces un sentimiento de confianza en el orden, y hace que en él coincidan las notas de vigencia, justicia y eficacia.

Seguridad significa un estado jurídico que protege en la más perfecta y eficaz de las formas los bienes de la vida; realiza tal protección de modo imparcial y justo; cuenta con las instituciones necesarias para dicha tutela y goza de la confianza, en quienes buscan el derecho, de que éste será justamente aplicado.

c) Bien Común

Representa el ideal social de la colectividad de que se trate. Se alcanza cuando todos los miembros de una sociedad disponen de los medios indispensables para la satisfacción de sus necesidades materiales y espirituales, lo mismo que para el desarrollo y perfeccionamiento de sus aptitudes.

En principio, al analizar el valor de la justicia, se estableció el dar un trato igual a situaciones iguales y desigual a situaciones desiguales. Considero que nuestra propuesta va encaminada a dar un trato igualitario al comercio electrónico que al comercio convencional, en específico en el rubro de la importación, ya que bajo ambos tipos de comercio, la introducción de bienes y servicios al territorio nacional se considera importación y objeto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Sin embargo, dadas las características del comercio electrónico y el tema que nos atañe, es decir, la importación de servicios y bienes intangibles, se propone, para operaciones B2B, un mecanismo denominado *determinación del impuesto por el consumidor (self assessment)* mediante el cual el importador calcula y entera el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a la importación.

Lo anterior, ocasiona que se dé el trato de importación y la causación del impuesto a operaciones que revisten dichas características. Ahora bien, en cuanto a el trato desigual, es

obvio que los bienes intangibles y servicios importados no están regulados por la materia aduanera, por lo que no les es aplicable el despacho aduanero y por ende no hay verificación por parte de las autoridades aduaneras para su importación. Es aquí donde el contribuyente se convierte en auxiliar de la Administración Pública al calcular y enterar el impuesto causado con motivo de la importación de bienes intangibles y servicios, so pena de tener consecuencias de no deducibilidad para efectos del Impuesto sobre la Renta.

Por otra parte, tal y como se señaló a lo largo del presente, dadas las particularidades de las operaciones B2C, el mecanismo más viable para regular la importación de bienes intangibles y servicios es el registro del proveedor no residente, toda vez que el importador consumidor, en la mayoría de los casos no tiene interés de pagar el Impuesto al Valor Agregado por no ser sujeto de éste, por lo que sería el proveedor el encargado de calcular, trasladar y enterar el impuesto. En este rubro es imprescindible la cooperación y el consenso internacional, para obtener el mecanismo más viable a largo plazo para regular este tipo de operaciones.

La propuesta del registro de proveedores no residentes en operaciones B2C, es la única solución viable a corto plazo, sin embargo no se apega al principio de seguridad jurídica ya que es difícil verificar su cumplimiento y no existe a la fecha un acuerdo global sobre su implantación, así como tampoco existe simetría mundial en tratar como servicios a los bienes intangibles.

Respecto al bien común, como se dijo, se persigue que los miembros de una sociedad dispongan de los medios indispensables para la satisfacción de sus necesidades materiales, lo cual se obtiene mediante una mayor contribución y recaudación para el gasto público. Asimismo, al establecer mecanismos para recaudar el Impuesto al Valor Agregado causado con motivo de la importación de bienes intangibles y servicios a través de medios electrónicos, se protegen los intereses de los proveedores nacionales quienes al enajenar bienes y prestar servicios son causantes de la contribución en comento.

II. Valores Jurídicos Consecutivos

Con este término queremos referirnos a los que son consecuencia inmediata de la realización armónica de los fundamentales.

a) Libertad

El punto sobre el que más nos interesa insistir, relativamente a la libertad como derecho, es éste: el valor que la esfera de los derechos subjetivos independientes tiene para cada hombre o, más correctamente expresado, la medida en que tal esfera representa un bien para él, depende no sólo de la amplitud de la última, sino, primordialmente, de la posibilidad real de ejercicio de aquellos derechos y de la forma que tal ejercicio asuma.

b) Igualdad

La necesidad de que a la igualdad formal de los sujetos corresponda una igual capacidad de ejercicio de los derechos que, de acuerdo con la ley, derivan de esa igualdad, es, a fin de cuentas, exigencia dimanante de ese valor básico que se denomina el bien común. Pues éste no existe realmente cuando a las posibilidades de acción lícita que la ley otorga a los individuos, no va unida una posibilidad real de ejercicio de los derechos subjetivos de que en cada caso se trate.

c) Paz Social

La auténtica paz social, en sentido objetivo, consiste, por tanto, en la eficacia de un sistema que realiza los valores para cuyo logro fue instituido; subjetivamente, en la convicción de que las reglas ordenadoras eficaces son, también y sobre todo, justas o, lo que es igual, auténticas normas.

Más el poder del Estado, que es un instrumento para conseguir la paz dentro de cada territorio, en el campo internacional se convierte en el más poderoso factor de anarquía. La conducta de los pueblos, unos respecto de otros, no se diferencia mucho de la de los individuos en una sociedad plenamente anárquica.

Sobre este tipo de valores consideramos que el presente trabajo satisface los mismos toda vez que se manifestó en el sentido de que toda normatividad relacionada con los impuestos al consumo y el comercio electrónico debe de cumplir con ciertos principios, dentro de los cuales se encuentran: el de neutralidad, el de eficiencia, el de certeza y simplicidad, el de eficacia y justicia, y el de flexibilidad.

Asimismo, hemos hecho énfasis en que es necesario el consenso mundial para que las medidas sean eficaces.

III Valores Jurídicos Instrumentales

Tienen significado instrumental y, en consecuencia, son bienes jurídicos, todas las instituciones cuyo fin consiste en la realización de valores fundamentales o consecutivos.

Sólo relativamente a ciertas instituciones cabría sostener que están, en forma casi exclusiva, al servicio de alguno de los valores básicos. La de la cosa juzgada, la de los términos judiciales y la de la prescripción, por ejemplo, sirven, primordialmente, a la seguridad jurídica.

Sobre el tópico, dadas las características peculiares y cambiantes del comercio electrónico, se ha sostenido que las instituciones y distintas ramas del derecho deben de adecuarse para cumplir con los valores fundamentales y consecutivos del Derecho, tal y como sucedió con la Revolución Industrial, pues estamos ante un fenómeno cuyas consecuencias pueden ser similares o superiores a las generadas por las manifestadas a raíz del siglo XVIII.

IX. COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS

En el apartado correspondiente al planteamiento de las hipótesis establecimos las siguientes:

1. "En México, la falta de un sistema de fiscalización con aplicación práctica respecto de la importación de bienes intangibles y servicios a través de medios electrónicos pone en desventaja a los productores y prestadores de servicios nacionales."

Durante la extensión del presente trabajo manifestamos algunos de los problemas que acarrea el comercio electrónico, tanto para la administración pública como para los comerciantes que realizan sus actividades de manera convencional, es decir no involucrados en el comercio electrónico.

Consideramos que la hipótesis de referencia se comprueba parcialmente. En las operaciones B2C el consumidor tiene poco interés por acreditar el IVA, por lo que el no gravar los bienes y servicios importados a través de medios electrónicos pone en desventaja a los proveedores nacionales en un 15% o 10%, según sea la ubicación geográfica del importador.

Podríamos pensar en que dicho impacto no tendría trascendencia en virtud de que podría ser compensado por los costos generados por las distancias existentes para el envío de bienes y servicios, sin embargo las mismas carecen de importancia en el comercio electrónico ya que desaparecen, al igual que la mayoría de los intermediarios.

Adicionalmente, la materia aduanera y los aranceles al comercio exterior tienen como objetivo el mantener una igualdad o disminuir la ventaja de los productores de bienes y prestadores de servicios no residentes en el país, respecto de proveedores y prestadores nacionales. Sin embargo, estamos ante un fenómeno nuevo y cambiante, al que las disposiciones aduaneras y los mecanismos convencionales para su fiscalización no le son aplicables o su verificación se torna imposible.

Ha quedado comprobado que los bienes intangibles y servicios no comparten las mismas características de las mercancías convencionales. Partiendo de dicha diferenciación, los bienes intangibles y servicios no forman parte de la materia aduanera y por ende las autoridades hacendarias no pueden fiscalizar su importación como si se tratase de mercancías comunes, lo que pone en una clara desventaja a los proveedores y prestadores nacionales.

De todo lo anterior, es obvio que es indispensable el contar con un sistema de fiscalización con aplicación práctica respecto de la importación de bienes intangibles y servicios a través de medios electrónicos, para evitar el menoscabo de los productores y prestadores de servicios nacionales, así como de la hacienda pública.

2. "En México, para evitar la evasión fiscal es indispensable proveer medios eficientes para gravar la importación de bienes intangibles y servicios a través de medios electrónicos."

Con inminente relación a la hipótesis marcada con el número uno, tenemos que es indispensable contar con medios eficientes para gravar la importación de bienes intangibles y servicios a través de medios electrónicos.

En cierta medida nuestra hipótesis se comprueba con los avances existentes, ya que mediante ciertos requisitos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se ha logrado que la importación de servicios y bienes intangibles se realice de manera correcta, ya que es requisito que por dicha importación se pague el IVA causado, so pena de no ser deducible el gasto para efectos del Impuesto sobre la Renta.

Además de ir ligado del Impuesto sobre la Renta, el IVA pagado en importación es acreditable, por lo que el importador no sufre un menoscabo económico.

Por otra parte, en tratándose de operaciones B2C, los consumidores en la mayoría de los casos al no ser sujetos de IVA, tienen poco interés en acreditar el IVA pagado con motivo de la importación, lo que en principio genera la evasión. Sin embargo, apegándonos a la hipótesis en comento, también tiene el efecto de que los consumidores nacionales prefieran el adquirir bienes intangibles y servicios a través de medios electrónicos de proveedores y prestadores no residentes, puesto que no vienen gravados por el IVA y ante el poco o nulo interés por acreditar el impuesto en cita, prefieren apartarse de operaciones que impliquen un costo adicional como lo es el realizarlas con prestadores y proveedores nacionales.

Como hemos señalado, creemos que en operaciones B2B no existe gran problema y solo es necesario hacer algunos ajustes. El problema radica en las operaciones B2C, en donde existe la mayor evasión, por lo que será indispensable el contar con mecanismos eficaces para la fiscalización, mismos que se obtendrán cuando exista un consenso mundial en la materia.

X. CONCLUSIONES

El comercio electrónico se ha convertido en un fenómeno cuyos alcances sólo pueden ser comparados con los de la Revolución Industrial.

Para las administraciones tributarias, este evento les genera tanto ventajas como perjuicios. Dentro de las primeras podrán efficientizar sus sistemas de registro de contribuyentes, facilitar el pago de contribuciones, resolver consultas planteadas por los contribuyentes, entre otras.

Dentro de los perjuicios generados por el comercio electrónico, encontramos que el más notable es la evasión fiscal en las operaciones B2C. En el contexto de la presente investigación, nos referimos a la evasión fiscal generada por los importadores de bienes intangibles y servicios a través de medios electrónicos, en el ámbito del IVA.

Se facilita la evasión fiscal por parte de los importadores en virtud de que derivado de sus características, este tipo de mercancías no se internan al país por medio de una aduana, por lo que de inicio genera que las mismas no sean fiscalizadas por las autoridades hacendarias.

Estos acontecimientos propician un menoscabo, tanto para la hacienda pública como para los proveedores y prestadores nacionales, ya que se encuentran en una desventaja económica, referida al IVA, con relación a sus competidores residentes en el extranjero.

Ahora bien, como hemos indicado, en tratándose de operaciones B2B, es decir, entre empresas, el importador de los bienes intangibles o receptor de los servicios, en la mayoría de los casos tiene un interés latente en que el IVA causado con motivo de la importación haya sido pagado, toda vez que es requisito indispensable para la deducción del gasto dentro del contexto del Impuesto sobre la Renta.

Aunado a lo anterior, al ser las empresas contribuyentes del IVA, mediante el mecanismo del acreditamiento podrán eliminar el efecto del IVA pagado con motivo de la importación, al acreditarlo contra el impuesto que resulte a su cargo.

Para las operaciones B2B, existe un acuerdo entre las principales potencias y organismos internacionales para que se emplee el mecanismo consistente en la determinación del impuesto por el propio consumidor (self assessment reverse charge) para la recaudación del IVA generado con motivo de la importación de bienes intangibles y servicios a través de medios electrónicos. Cabe aclarar, que la medida parece eficaz, sin embargo se están analizando otras opciones más eficaces a largo plazo.

Adicionalmente, es pertinente señalar que en nuestro país se está aplicando, en cierta medida este tipo de mecanismo, por lo que solo es cuestión de realizar algunas adecuaciones, entre las que se encuentran el dar o no dar el trato de servicios a los bienes intangibles, o continuar tratándolos de manera distinta.

Respecto de las operaciones B2C, el mecanismo mencionado en el párrafo que antecede resulta inútil, en virtud de que al ser consumidores de tipo persona física, rara vez son sujetos de IVA, por lo que carecen de interés en pagar un impuesto que después no podrán acreditar, o que pudiéndolo, genera poco beneficio.

Asimismo, los consumidores encuentran atractivo el ahorro generado al no pagar el IVA en importación, en comparación con el pago del impuesto que tendrían que hacer cuando los proveedores nacionales les trasladen dicha contribución.

Se ha propuesto, como medida a corto plazo, el establecer un registro de proveedores no residentes. Sin embargo resulta cuestionable la eficacia de dicho mecanismo. Una de las razones es que en caso de negativa por parte del proveedor no residente de registrarse, aunado a la carencia de presencia física de éste en territorio nacional, sería difícil el sancionar dicha omisión.

Por otra parte, es difícil presionar a este tipo de proveedores o prestadores no residentes ya que tampoco se consideran residentes para efectos del Impuesto sobre la Renta, en virtud de que existe un consenso mediante el cual se considera que la página en la red no genera un

establecimiento permanente y es algo distinto del ISP, por lo que sería indispensable que tanto el ISP y la página en red fueran propiedad de la misma empresa y que el ISP estuviera localizado físicamente en territorio nacional.

Todo parece indicar que se continuará trabajando de manera específica en solucionar el problema de evasión fiscal generado por las operaciones B2C, ya que si bien su importancia, en relación con las operaciones B2B, actualmente parece insignificante, su volumen va en aumento.

XI. BIBLIOGRAFÍA.

A) Libros

Arrijoa Vizcaino, Adolfo "*Derecho Fiscal*" ED. Editorial Themis. S.A. de C.V. décima cuarta ed. México, 1999.

Calvo Nicolau, Enrique "*Tratado de la Ley del Impuesto Sobre la Renta*" Tomos I y II-A. ED. Themis. S.A. de C.V. México, 1997.

Carrasco Iriarte, Hugo "*Derecho Fiscal Constitucional*" ED. Harla. tercera ed. México, 1997.

De la Garza, Sergio Francisco "*Derecho Financiero*" ED. Porrúa, S.A. de C.V. decimoctava ed. México, 2000.

Fraga, Gabino "*Derecho Administrativo*" ED. Porrúa, S.A. de C.V. trigésimo tercera ed. México, 1994.

García Máynez, Eduardo "*Filosofía del Derecho*" ED. Porrúa, S.A. de C.V. novena ed. México, 1997.

Plascencia Rodríguez José Francisco "*Análisis y Comentarios al la Ley del Impuesto al Valor Agregado*" ED. Themis, S.A. de C.V. tercera ed. México, 1999.

Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge "*Derecho Tributario Mexicano*" ED. Trillas, S.A. de C.V. tercera ed. México, 1997.

Sarra, Andrea Viviana "*Comercio Electrónico y Derecho*" ED. Astrea, S. de R.L. primera ed. Buenos Aires, Argentina, 2000.

Singh, Jagjit "*Teoría de la Información, del Lenguaje y de la Cibernética*" ED. Advent Books División, 1972, p. 24.

Villegas, Hector B. "*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*" ED. Depalma. quinta ed. Buenos Aires, Argentina 1994.

B) Diccionarios

Cabanellas, Guillermo "*Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*" Tomo VII ED. Heliasta. vigesimoprimera ed. Buenos Aires, Argentina, 1989.

Escrache, Joaquín "*Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia*" Tomo III ED. Porrúa, S.A. de C.V. México, 1979.

Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma México "*Diccionario Jurídico Mexicano*" Tomos I, II, III y IV ED. Porrúa. S.A. de C.V. novena ed. México, 1996.

Real Academia de la Lengua Española "*Diccionario de la Lengua Española*" ED. Verón Editor. segunda ed. Barcelona, 1990.

C) Enciclopedia

Enciclopedia Jurídica Omeba ED. Editorial Driskill, S.A. Buenos Aires, 1986

D) Ensayos

Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina "La Imposición Indirecta en las Operaciones de Comercio Electrónico" Montreal, Canadá, 4 de junio de 2001.

Avalos Pino, Gaby Isabel. "Globalización y Sistemas Tributarios" Chile, julio de 2000.

Ayala M., José Luis "E-México: Realidades y Perspectivas".

Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE "Comentario Histórico del Comercio Electrónico" ("Historical Commentary on Electronic Commerce").

Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE "Gravando el Consumo" ("Taxing Consumption").

Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE "Comercio Electrónico: Los Retos para las Autoridades Fiscales y para los Contribuyentes" ("Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers"). Turku, Finlandia, noviembre 1997.

Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE "Plan de Trabajo del Subgrupo de Comercio Electrónico del WP9" ("Work Plan of the WP9 Sub-Group on Electronic Commerce 2001-2003").

Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE "Condiciones para el Marco Tributario del Comercio Electrónico" ("Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions") Ottawa, Canadá. Octubre de 1998.

Convención sobre la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo. París, Francia. 14 de diciembre de 1960.

Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE "Avances hacia el Logro del Consenso Internacional en Materia Tributaria Respecto del Comercio Electrónico" ("Progresses Towards Achieving an International Consensus on the Tax Treatment of E-Commerce"). París, Francia a 12 de febrero 2001.

Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE “Clarificación sobre la Aplicación de la Definición de Establecimiento Permanente al Comercio Electrónico: Cambios a los Comentarios al Artículo 5 del Convenio Modelo” (“Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce. Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5”). Diciembre 22 de 2000.

Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE “Un Mundo sin Fronteras: Comprensión del Potencial del Comercio Electrónico” Conferencia Ministerial de la OCDE (“A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce”) Ottawa, Canadá. Octubre 8 de 1998.

Dirección de Rentas de Singapur “Desafíos Estratégicos Clave que Afrontan las Administraciones Impositivas en el Siglo XXI” Montreal, Canadá, junio 4, 2001.

Gómez Cotero, José de Jesús. “Efectos fiscales del comercio electrónico en México” Seminario 2000 International Fiscal Association IFA Grupo Mexicano, A.C. p. 5.

Grupo de Asesoría Técnica sobre Tecnología “Reporte del TAG Tecnológico” (“Report by the Technology Technical Advisory Group”) diciembre de 2000.

Grupo WP9 de la OCDE “Aspectos de los Impuestos al Consumo sobre el Comercio Electrónico” (“Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce”) febrero de 2001.

Hernández Linares, José Alfredo “Implicaciones Fiscales del Comercio Electrónico” México, mayo de 2000.

International Tax Review “La OCDE Emite su Posición sobre el Impuesto Electrónico” (“OECD makes its ruling on e-tax”) febrero de 2001.

Legal Media Group “Como América Latina está Gravando al Comercio Electrónico” (“How Latin America is Taxing E-Commerce”) febrero 28 de 2001.

Izaza Arteaga, Juan Carlos “Algunas consideraciones fiscales sobre E-business” Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública. México, 23 de mayo de 2000.

Ramírez Figueroa, Bernardo y Rendón Pimentel, Ricardo “El Comercio Electrónico y los Impuestos”. Revista Auditor. México, marzo de 2000.

Secretaría Ejecutiva del CIAT “Enfocando los Temas Claves de Política y Administración Tributarias Planteados por el Comercio Electrónico” Montreal, Canadá, junio 6, 2001.

Treviño Landois, Humberto. “Aspectos Legales sobre Comercio Electrónico” Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública. México, D.F., 1 de junio de 2000.

Vera Vallejo, Luis “Acciones Legislativas para la Promoción del Comercio Electrónico en Internet”.

E) Páginas de Internet

www.ae-tax.ca

www.congreso.gob.

www.ecommerce.gov

www.legalmediagroup.com

www.legal.terra.com.mx

www.oecd.org

www.shcp.gob.mx

F) Legislación

Código Federal de Procedimientos Civiles

Código Fiscal de la Federación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Convenio Modelo para Evitar la Doble Imposición

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Ley Aduanera

Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Reglamento del Código Fiscal de la Federación

XII. Índice.	Página
I. Planteamiento del Problema	1
II. Conceptos Fundamentales	5
III. Objetivos	7
IV. Justificación	9
V. Hipótesis	12
VI. Metodología	14
VII. Marco Teórico	16
Globalización y Sistemas Tributarios	16
Tecnología de la Información	22
Internet	25
Comercio Electrónico	32
<i>Derecho Internacional Tributario</i>	43
Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico	45
Principios Tributarios	51
Administración Pública	56
Importación y no Gravación	62
Impuestos al Consumo	67
Impuesto Al Valor Agregado	71
Actividades	82
Medios de Recaudación	87
Establecimiento Permanente	95
Lugar de Consumo	100
Facturación	104
Resumen y Propuestas	107
VIII. Marco Filosófico	117
IX. Comprobación de Hipótesis	123
X. Conclusiones	126
XI. Bibliografía	129
XIII. Anexos	134

METODO DE RECUADACION	EFFECTIVIDAD	EFFECTO EN CONSUMIDORES	CARGA ADMINISTRATIVA PARA VENDEDOR	CARGA ADMINISTRATIVA PARA LAS AUTORIDADES	FACTIBILIDAD
Determinación del Impuesto por el Propio Consumidor	Difícil	Considerable	Considerable	Considerable	No es aceptable para las autoridades hacendarias
Registro de no Residentes	Difícil	Cero	Considerable	Considerable	No es práctico en una escala global
Gravar en el Origen y Transferir	Bueno mientras se limite a la relación con la administración del domicilio del vendedor	Neutral	Aumento mínimo en costos administrativos.	Aumento mínimo en costos administrativos.	Posible, pero requiere de acuerdo entre los gobiernos. Puede desincentivar las exportaciones.
Tercero Confiable	Bueno mientras el modelo fiscal sea incluido en el sistema de ventas requerido para el comercio exterior.	Neutral	Costo considerable, pero con beneficios sustanciales que lograrán por la eficacia, consolidación, automatización y minimizando los errores	Costo inicial considerable, pero con beneficios sustanciales que lograrán por la eficacia, consolidación, automatización y minimizando los errores	Posible, ciertos proveedores están analizando sistemas integrados de ventas que permitan el rastreo a través de las fronteras.
Tercero Confiable y Gravar en el Origen y Transferir	Bueno mientras el modelo fiscal sea incluido en el sistema de ventas requerido para el comercio exterior.	Neutral	Aumento mínimo en costos administrativos	Algun costo adicional.	Posible, ciertos proveedores están analizando sistemas integrados de ventas que permitan el rastreo a través de las fronteras

Modelo	Self Assessment	Registro de no Residentes	Gravar en el Origen y Transferir	Tercero Confiable	Tercero Confiable y Gravar en el Origen y Transferir
Registro	Comprador con registro y certificación de la autoridad	Proveedores con registro y certificación de la autoridad	Proveedores con proceso aprobado de registro.	Proveedores con proceso aprobado de registro.	Proveedores con proceso aprobado de registro.
Pedido de compra y clasificación del catálogo	Proveedor	Proveedor	Proveedor	Proveedor	Proveedor
Identificación del Consumidor	Basado en información aprobada proporcionada por el consumidor	Jurisdicción del consumidor verificada al momento de la transacción.	Jurisdicción del consumidor verificada al momento de la transacción.	Jurisdicción del consumidor verificada al momento de la transacción.	Jurisdicción del consumidor verificada al momento de la transacción.
Cálculo Impuesto	Información del proveedor y de una base de datos global (obligación de las autoridades)	Información del proveedor y de una base de datos global (obligación de las autoridades)	Información del proveedor y de una base de datos global (obligación de las autoridades)	Información del proveedor y de una base de datos global (obligación de las autoridades)	Información del proveedor y de una base de datos global (obligación de las autoridades)
Recaudación	Consumidor lo remite a la autoridad hacendaria de su residencia.	Recaudado por el proveedor y remitido a la jurisdicción del consumidor.	Recaudado por la autoridad hacendaria y remitido a la autoridad hacendaria de la residencia del consumidor	Recaudado por un TTP y remitido a la autoridad hacendaria de la residencia del consumidor	Recaudado por la autoridad hacendaria del proveedor y remitido a la autoridad hacendaria de la residencia del consumidor
Verificación de cumplimiento	Por la autoridad hacendaria de la residencia del consumidor	Por la autoridad hacendaria de la residencia del consumidor	Por la autoridad hacendaria de la residencia del proveedor	Por la autoridad hacendaria de la residencia del proveedor	Por la autoridad hacendaria de la residencia del proveedor

