

TRIBUTACIÓN DE LA RENTA Y EL CONSUMO: PROBLEMÁTICA DE LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS (CASO MÉXICO)

Freddy PRIEGO ÁLVAREZ *

SUMARIO. I. *Introducción*. II. *Nuevas tecnologías de aplicación al ISR*. III. *Problemas de la tributación directa frente al comercio electrónico*. IV. *Conclusiones*. V. *Notas bibliográficas*.

I. INTRODUCCIÓN

El marco jurídico mexicano cuenta con una nueva ley reguladora del Impuesto Sobre la Renta publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 24 de enero de 2002¹ que, a pesar de su corto periodo de vigencia, sufre ya de modificaciones que han tenido lugar el 31 de diciembre de 2003. Con esto queremos dejar sentado que estamos ante una norma de reciente creación que no se sitúa a la zaga en cuanto a la influencia de las nuevas tecnologías se refiere sino por el contrario.

Ello lleva consigo que intentemos dejar en claro los casos en los que el tributo en cuestión se hace partícipe del avance de la ciencia, esto es, las relaciones que deben surgir entre la informática y la imposición sobre la renta.² Para ello resulta obligado estudiar el orden jurídico gene-

* Doctor en derecho tributario, catedrático de la Universidad del Valle de México, campus Tabasco.

¹ Sin embargo, acorde al artículo transitorio segundo: “La Ley del Impuesto Sobre la Renta a que se refiere el artículo primero del presente Decreto entrará en vigor el 1o. de enero de 2002, salvo que en otros artículos del mismo se establezcan fechas de entrada en vigor diferentes”.

² Cabe mencionar que ante el impacto fiscal de los negocios mediante la red al poner en contacto, casi de forma instantánea y desde casi cualquier punto de nuestro planeta, a personas que así lo deseen, caso del comercio electrónico, en ocasiones ampliaremos nuestro espectro de influencia a la tributación directa.

ral de aplicación al impuesto sujeto a estudio, como son las disposiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación, el cual también ha sufrido actualizaciones sobre el particular publicadas el 5 de enero de 2004, tendentes a desarrollar lo vinculado con los medios electrónicos.

Muchas son las dudas que se suscitan cuando hablamos del avance de las tecnologías y de los múltiples beneficios que éste puede generarnos,³ obvio resulta que el campo del derecho tributario no es ajeno a él, ejemplo de ello resulta la creciente preocupación mostrada por organismos internacionales —principalmente la OCDE y la Unión Europea— con respecto a las nuevas tecnologías en el marco de las telecomunicaciones y, en especial, el comercio electrónico, puesto que tanto los principios como los institutos tributarios clásicos han afrontado las perspectivas de su nueva realidad.⁴

Ante todo, para conocer los límites que deben establecerse para considerar que la información transmitida por medios electrónicos es segura, habrá que situarnos en el ámbito constitucional mexicano, cuando en el numeral 16 se ha establecido que:

Las comunicaciones privadas son inviolables. La Ley sancionará penalmente cualquier acto que atente contra la libertad y privacidad [*sic*] de las mismas. Exclusivamente la autoridad judicial federal, a petición de la autoridad federal que faculte la ley o del titular del Ministerio Público de la entidad federativa correspondiente, podrá autorizar la intervención de cualquier comunicación privada. Para ello, la autoridad competente, por escrito, deberá fundar y motivar las causas legales de la soli-

³ Sobre el particular Ruíz Miguel ha entendido que: “el fenómeno Internet puede conducir a un replanteamiento de los modelos impositivos generales y forzar una vuelta a los impuestos reales”. Véase Ruíz Miguel, “Derechos constitucionales, fiscalidad e Internet: ¿necesidad de una reformulación de conceptos tradicionales?”, *Derecho tributario e informática*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000, pp. 39 y ss.

⁴ Una de las reacciones que ha tenido el derecho tributario frente a las nuevas tecnologías fue la propuesta presentada por el Departamento de Industria canadiense, ideada por Corwell, para gravar el volumen de información recibida por cada usuario de la red. El denominado *bit tax* no prosperó por estimar que no respeta principios elementales como la capacidad contributiva, ni se puede determinar el tipo de datos a descargar, pues puede darse el caso de grandes cantidades de *bits* que tengan objeto comercial. Así, resulta prácticamente unánime el concepto de aplicar al comercio electrónico los mismos principios que al tradicional. Por lo anterior, véase Ruiz Baña, “El comercio electrónico y la imposición directa”, *Internet y derecho*, Zaragoza, Diputación General de Aragón, 2001, p. 341; y Falcón y Tella, “Editorial”, *Quincena Fiscal*, núm. 10, 1998, p. 7.

cidad, expresando además, el tipo de intervención, los sujetos de la misma y su duración. La autoridad judicial federal no podrá otorgar estas autorizaciones cuando se trate de materias de carácter electoral, fiscal, mercantil, civil, laboral o administrativo, ni en el caso de las comunicaciones del detenido con su defensor. Las intervenciones autorizadas se ajustarán a los requisitos y límites previstos en las leyes. Los resultados de las intervenciones que no cumplan con éstos, carecerán de todo valor probatorio.

Sentado lo anterior estamos en condiciones de resaltar la prohibición constitucional sobre las intervenciones a los medios de comunicación sobre cualquier situación relacionada con la materia tributaria y que en caso de sufrirlas no tendrán valor probatorio alguno.⁵

Empero, los datos de identidad que el Servicio de Administración Tributaria obtenga con motivo de la comparecencia de las personas físicas con la finalidad de tramitar su firma electrónica avanzada, formarán parte del sistema integrado de registro de población, de conformidad con lo previsto en la Ley General de Población y su Reglamento, por lo tanto dichos datos no quedarán comprendidos dentro de lo dispuesto por los artículos 69 de este Código y 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

Otra de las cuestiones previas que vale la pena dejar en claro desde un comienzo es que, a diferencia de lo que sucede en el ordenamiento español,⁶ en nuestro país la imposición sobre el ingreso está cubierta por una ley que sujeta tanto a las personas físicas como a las morales, esto es, no existen gravámenes distintos para uno y otro tipo de entes, tal y como se desprende del artículo 1o. de la ley en comento: “Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta”; la distinción la encontramos dentro de la misma norma jurídica, en el Título II denominado “De las personas morales. Disposiciones

⁵ Sobre el particular, Martínez de Pisón ha realizado un estudio en España donde recalca que la validez de la información que posee la Administración Tributaria está reservada únicamente a fines tributarios, ya que sólo podrá ser utilizada para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que la puedan ser cedidos o comunicados a terceros. Véase Martínez de Pisón, “Derecho tributario e informática”, *Derecho tributario e informática*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000, pp. 17 y ss.

⁶ En el país ibérico encontramos, por un lado, el Real Decreto Legislativo 3/2004, sobre la Renta de las Personas Físicas y 5/2004 sobre la Renta de No Residentes y, por otro, el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (Hacienda), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

generales”,⁷ mientras que el Título IV desarrolla lo referente a “Las personas físicas. Disposiciones generales”.⁸

El motivo de esta situación quizá lo podamos encontrar en los antecedentes remotos del presente tributo, cuando en 1813 el virrey Félix María Calleja estableció una contribución extraordinaria de carácter personal y directo, proporcional a las rentas y utilidades percibidas que recayera sobre las clases menos necesitadas. Por otro lado, en el siglo pasado durante el periodo presidencial del general Álvaro Obregón se publicó la Ley del Centenario⁹ de 1921, norma que gravaba los ingresos procedentes del comercio, industria, ganadería y trabajo de los asalariados y profesionistas, además de establecer un gravamen en valores a crédito y en participaciones o dividendos de las empresas. No existían en contra de los ingresos percibidos ningún concepto de deducción o amortización.¹⁰ Pocos años después, en 1924, durante el mismo periodo de gobierno se estableció la Ley de Ingresos Sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas, la cual se ha considerado un verdadero antecedente del actual ISR al consistir en un tributo permanente, aunque de su título se desprende que

⁷ Título dentro del que se encuentran los capítulos: I. De los ingresos, II. De las deducciones, III. Del ajuste por inflación, IV. De las Instituciones de Crédito, de Seguros y de Fianzas, de los Almacenes Generales de Depósito, Arrendadoras Financieras, Uniones de Crédito y de las Sociedades de Inversión de Capitales, V. De las pérdidas, VI. Del régimen de Consolidación Fiscal, VII. Del Régimen Simplificado, VIII. De las Obligaciones de las Personas Morales, IX. De las facultades de las autoridades.

⁸ I. De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, II. De los ingresos por actividades empresariales y profesionales, III. De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, IV. De los ingresos por enajenación de bienes, V. De los ingresos por adquisición de bienes, VI. De los ingresos por intereses, VII. De los ingresos por la obtención de premios, VIII. De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, IX. De los demás ingresos que obtengan las personas físicas, X. De los requisitos de las deducciones, XI. De la declaración anual.

⁹ Denominada así en conmemoración al primer centenario de la consumación de la Independencia de México. Por tal motivo el impuesto debía pagarse por una sola vez, era extraordinario, con la finalidad de obtener recursos suficientes para emprender en nuestro país una marina mercante nacional así como el mejoramiento de los puertos.

¹⁰ Por todo lo referente a los antecedentes del Impuesto Sobre la Renta, véase Porrás y López, *Naturaleza del Impuesto Sobre la Renta*, México, Manuel Porrúa, 1976, pp. 20-22; Cortina Gutiérrez, *Curso de política de finanzas públicas de México*, México, Porrúa, 1977, pp. 115 y ss.; y Sánchez Gómez, *Los impuestos y la deuda pública*, México, Porrúa, 2000, pp. 79-82.

a diferencia de su antecesora de 1921 que gravaba tanto a las personas físicas como las morales, la de 1924 tenía como objeto del impuesto únicamente a las sociedades y empresas, personas jurídicas colectivas, chocando con la corriente unificadora de las anteriores disposiciones.

Un año más tarde comienza la vigencia la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1925 que sujetaba los productos provenientes del comercio, industria, agricultura, productos del capital, explotación del subsuelo o concesiones, sueldos y salarios y el ejercicio profesional de artes y oficios. Tributo que es aplicable tanto a las personas físicas como a las morales. Posteriormente, vendrían las leyes del ISR de 1941 y de 1953 que abrogarían sucesivamente a sus antecesoras, con la salvedad que el reglamento de esta última incluyó la figura de las deducciones. Luego serían vigentes la de 1964 y la de 1980; la primera tendió a la globalización de los ingresos separándolos en dos grandes grupos, a saber: *a)* Del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, y *b)* Del Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas; la segunda, ya derogada por la ley vigente, también sujetaba a ambos tipos de personas.¹¹

Tal vez debido a la influencia anterior, todavía hoy se sigue hablando de un solo impuesto que grava la Renta producida tanto por las personas físicas como por las jurídicas colectivas, aun cuando la corriente doctrinal más autorizada nos lleve posiblemente a la creación de normas específicas para gravar por separado a entes con características muy dispares.

Así encontramos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente que, acorde a lo dispuesto por su artículo 1o., las personas físicas y morales están obligadas al pago del tributo cuando sean: I. Residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan; II. Residentes en el extranjero y tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente, y III. Residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

El primero de los supuestos resulta obligado, toda vez que siendo residente en nuestro país, cualquier tipo de ingreso que se perciba tendrá

¹¹ Ello se puede denotar cuando su Título II se denominaba “De las personas morales” aun cuando originalmente se denominaba “De las sociedades mercantiles”, y en su Título IV desarrollaba lo referente a las “Personas físicas”.

siempre como destino último un punto situado dentro de nuestras fronteras y por tanto estará sometido al principio de territorialidad de las leyes fiscales, de acuerdo a lo establecido en el artículo 8o. del Código Tributario Federal:

Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.¹²

Estamos ante la típica situación de sujeción al tributo tanto por la personalidad del sujeto pasivo, residente en México, como por el origen de la producción de los ingresos, dentro del territorio nacional. Será muy difícil que en esta situación surja alguna duda sobre la jurisdicción de la ley federal mexicana sometiendo los productos obtenidos bajo los citados presupuestos hipotéticos.

Situación distinta es cuando, siendo residentes en México, perciban recursos provenientes del extranjero. Aquí podría presentarse el fenómeno de la doble tributación al gravar la renta en el origen de su producción, es decir, fuera de nuestras fronteras; y en destino, cuando dicho producto interne a nuestro país por ser su beneficiario un residente.¹³ De cumplirse

¹² En este sentido, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917 ha determinado en su artículo 42 que: “El territorio nacional comprende: I. El de las partes integrantes de la Federación; II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes; III. El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico; IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes; V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho Internacional y las marítimas interiores; VI.—El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio derecho internacional”; y en su artículo 43 que: “Las partes integrantes de la Federación son los Estados de Aguascalientes, Baja California, Baja California Sur, Campeche, Coahuila, Colima, Chiapas, Chihuahua, Durango, Guanajuato, Guerrero, Hidalgo, Jalisco, México, Michoacán, Morelos, Nayarit, Nuevo León, Oaxaca, Puebla, Querétaro, Quintana Roo, San Luis Potosí, Sinaloa, Sonora, Tabasco, Tamaulipas, Tlaxcala, Veracruz, Yucatán, Zacatecas y el Distrito Federal”.

¹³ En nuestro país no existe limitación alguna de índole constitucional, legal o jurisprudencial que prohíba la presencia de la doble o múltiple tributación siempre que exista suficiente capacidad contributiva para soportarla, así lo ha sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en copiosa jurisprudencia. Véase DOBLE TRIBUTACIÓN, CONSTITUCIONALIDAD DE LA, Instancia: Pleno, fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, parte: 181-186 primera parte, página: 50; y DOBLE TRIBUTACIÓN. NO ES INCONSTITUCIONAL, Instancia: Pleno, fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, parte: 71 primera parte, página: 27. Flores Zavala no comparte esta postura por estimar

la situación descrita, éste podrá acreditar, contra el impuesto sujeto a estudio, el que haya pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada fuera de nuestro país, siempre que se trate de percepciones por los que se esté obligado al pago del tributo en los términos de esta ley. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá siempre que las retribuciones acumuladas, percibidas o devengadas, incluyan el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero.¹⁴

En cuanto a las personas físicas residentes en México que estén sujetas al pago del impuesto en el extranjero en virtud de su nacionalidad o ciudadanía, podrán efectuar el acreditamiento a que se refiere este artículo hasta por una cantidad equivalente al tributo que hubieran pagado en el extranjero de no haber gozado de dicha condición.

Eso en lo tocante a las personas físicas; para las personas morales la ley de la materia hace una cita especial para dejar en claro lo que entiende por éstas cuando en su numeral 8o. determina que se encuentran comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la

que: “la concurrencia de impuestos es grave, porque al gravar dos entidades distintas una misma fuente, se daña la economía nacional, pues si en muchos casos el impuesto puede llegar a constituir un obstáculo para la producción o para el consumo de determinado artículo, puede fácilmente calcularse cuáles serían los efectos de establecer sobre la misma fuente, impuestos sujetos a distintas normas, a distintos procedimientos de recaudación, etcétera”. Cfr. Flores Zavala, *Elementos de finanzas públicas mexicanas. Los impuestos*, 32a. ed., México, Porrúa, p. 374.

¹⁴ Sin embargo, tratándose de personas morales, el monto del impuesto acreditable a que se refiere el primer párrafo de este artículo no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 10 de esta ley, a la utilidad fiscal que resulte conforme a las disposiciones aplicables a la misma por los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero. Para estos efectos, las deducciones que sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero se considerarán al cien por ciento; las deducciones que sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional no deberán ser consideradas y, las deducciones que sean atribuibles parcialmente a ingresos de fuente de riqueza en territorio nacional y parcialmente a ingresos de fuente de riqueza en el extranjero, se considerarán en la misma proporción que represente el ingreso proveniente del extranjero de que se trate, respecto del ingreso total del contribuyente en el ejercicio. El monto del impuesto acreditable a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa que se menciona en el artículo 10 de esta ley a la utilidad determinada de acuerdo con las disposiciones aplicables en el país de residencia de la sociedad del extranjero de que se trate con cargo a la cual se distribuyó el dividendo o utilidad percibido. Véase artículo 6o., primer y cuarto párrafos, de la Ley del ISR.

asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.¹⁵ En los casos en los que la misma norma haga referencia a acciones, se entenderán incluidos los certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, las partes sociales, las participaciones en asociaciones civiles y los certificados de participación ordinarios emitidos con base en fideicomisos sobre acciones que sean autorizados conforme a la legislación aplicable en materia de inversión extranjera; asimismo, cuando se haga referencia a accionistas, quedarán comprendidos los titulares de los certificados a que se refiere este párrafo, de las partes sociales y de las participaciones señaladas.

Sobre el segundo supuesto contemplado en el artículo 1o. de la Ley del ISR, es decir, de aquellos residentes en el extranjero que tengan en nuestro territorio nacional un establecimiento permanente que les produzca ingresos o que haya ingresos que les sean atribuibles, el problema se presenta en determinar el concepto de establecimiento permanente. Al respecto, la misma norma ha fijado que por establecimiento permanente debe entenderse cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. También comprenderá, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de los recursos naturales. Empero, apegados al tema objeto de nuestro estudio, se tiene que distinguir entre las instalaciones o equipos informáticos y la información en ellos contenida.¹⁶

El artículo 2o. de la ley continúa sobre su concepción al hacerlo equiparable cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente,

¹⁵ Sin embargo, no encontramos en el mismo precepto definición de las personas físicas que de acuerdo al artículo también se encuentran sujetas al tributo sobre la renta. Véase artículo 8o. CFF.

¹⁶ Al respecto Casero Barrón se ha pronunciado señalando que “un sitio *web* de Internet se caracteriza por una combinación de *software* y de información electrónica que se almacena en un servidor y se opera en ese servidor. El sitio *web* no constituye por sí mismo una propiedad material, y por ello no constituye por sí mismo un lugar de negocio en cuanto no hay instalaciones, en el sentido de locales de negocios, o, en determinadas circunstancias, maquinarias o equipo”. Véase Casero Barrón, “El comercio electrónico y la tributación internacional”, *Derecho tributario e informática*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000, pp. 76 y 77; y Durán Rodríguez, “Los precios de transferencia en el ámbito del comercio electrónico”, *Fiscalidad internacional*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2001, p. 682.

se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona, física o moral, realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 3o. de la vigente Ley del ISR.¹⁷

El tercer y último de los supuestos contemplados al comienzo de la ley reguladora del Impuesto Sobre la Renta sujeta a quienes, siendo residentes en el extranjero, obtengan retribuciones provenientes de fuentes de riqueza ubicadas en territorio nacional sin tener un establecimiento permanente o, aun teniéndolo, los ingresos no le fueren atribuibles a éste. En este caso, debemos tener presente lo que la ley en cita ha determinado sobre las relaciones del Estado mexicano con aquellos que haya signado y ratificado convenios para evitar la doble o múltiple imposición. Sobre este particular, el artículo 5o. LISR establece que los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con los mandamientos del propio convenio y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta ley, incluyendo las obligaciones de registro, de presentar dictámenes y de designar representante legal. En los casos en que las convenciones internacionales para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta ley, las que sean fijadas en dichos acuerdos se podrán aplicar direc-

¹⁷ Ahora bien, en caso que un residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, se considerará como lugar de negocios de dicho residente, en donde el fiduciario realice tales actividades y cumpla por cuenta de aquel con las obligaciones fiscales derivadas de estas actividades. En contraste, no se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que mantenga con empresas que lleven a cabo operaciones de maquila, que procesen habitualmente dentro de nuestras fronteras, bienes o mercancías mantenidas en el país por el residente en el extranjero, utilizando activos proporcionados, directa o indirectamente, por el residente en el extranjero o cualquier empresa relacionada, siempre que México haya celebrado, con el Estado de residencia del residente en el extranjero, un tratado para evitar la doble imposición y se cumplan los requisitos del acuerdo internacional, incluyendo los acuerdos amistosos celebrados de conformidad con el tratado en la forma en que hayan sido implementados por las partes del tratado, para que se considere que el residente en el extranjero no tiene establecimiento permanente en el país. Véase artículo 2o. de la Ley del ISR.

tamente por el retenedor; en el caso que el retenedor aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda. Las constancias que expidan las autoridades extranjeras para acreditar la residencia surtirán plenos efectos sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada en caso que las autoridades fiscales así lo requieran.

Ahora, que si el residente en el extranjero no puede acogerse a los beneficios de ningún tratado internacional por no existir acuerdos sobre la materia entre nuestro país y aquel del cual sea residente, se aplicará sin paliativos la tercera fracción del artículo 1o. de la Ley del ISR al estar comprendido dentro de los supuestos hipotéticos descritos por la norma como uno de los sujetos pasivos de la relación tributaria.

De los tres supuestos anteriores, se denota con facilidad que estamos frente a un impuesto directo,¹⁸ personal¹⁹ y progresivo.²⁰ Directo en cuanto no opera la repercusión, porque no traslada el pago del impuesto a otra persona. Personal en cuanto se funda en la capacidad contributiva de los sujetos pasivos con quienes tenga una relación jurídico-tributaria. Y es progresivo en lo relativo a las personas físicas²¹ en tanto su tasa aumenta conforme va en aumento la base, mientras mayor sea ésta mayor será el tipo aplicable.²² Es un impuesto que no es fruto de una

¹⁸ Para Cortina Gutiérrez los impuestos directos son los que: “recaen sobre el sujeto pasivo de la obligación tributaria, gravan su patrimonio, capital o renta”. Véase *op. cit.*, nota 10, p. 101.

¹⁹ “Los impuestos personales son aquellos en los que se toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos”. Véase Flores Zavala, *op. cit.*, nota 13, p. 271.

²⁰ En tanto encuentra su límite infranqueable en la no confiscatoriedad y basada en la capacidad contributiva de quienes están llamados a satisfacerlo, busca, entre otras cosas, “una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica”. Véase Martín Queralt *et al.*, *Curso de derecho financiero y tributario*, 14a. ed., Madrid, Tecnos, 2003, p. 112

²¹ Ponemos de manifiesto que la progresividad opera en las personas físicas porque en lo tocante a las personas morales el primer párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que: “Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 32%”.

²² Sobre este particular asunto Sánchez Gómez ha manifestado que el ISR: “es un impuesto de cuota fija y con tendencia progresiva; se grava a ciertas actividades, bienes y personas mediante cuotas específicas, tal es el caso de las personas morales que realizan actividades empresariales, al decir del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que dichos contribuyentes deberán calcular el impuesto, aplicando al

facultad exclusiva de la Federación, por lo que podrían participar, gravando la misma manifestación de capacidad contributiva, las entidades federativas para ellas mismas o en beneficio de sus municipios.²³ Lógico resulta que siendo un tributo que goza de un protagonismo notorio en las finanzas públicas mexicanas participe tanto de fines fiscales como extrafiscales, los primeros son perseguidos por todo tipo de contribución, pues su finalidad acorde a lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV constitucional es la financiación del gasto público; alcanza los segundos al permitir la redistribución de la riqueza mediante la aplicación de cuotas progresivas, gravando más a quienes más tienen y pugnando por la solidaridad interterritorial del Estado mexicano.²⁴

II. NUEVAS TECNOLOGÍAS DE APLICACIÓN AL ISR

La aplicación de las ahora llamadas “nuevas tecnologías” en el derecho tributario siendo vigentes los postulados de la sociedad de la información, lleva aparejado de forma indisoluble una elevada contradicción en lo más profundo de la razón que las ha originado, debido principalmente a que, por un lado, es indispensable que el marco jurídico responda a las necesidades actuales y se adapte a todos los requerimientos posibilitando, de igual forma, la facilidad en los trámites ad-

resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 35% (actualmente la tasa es de 32%) sobre su base. Por su lado, en la tendencia progresiva existe un parámetro, según la base gravable que va cambiando en la medida que aumenta el valor de la riqueza o ganancias percibidas, es común verla en algunas actividades o ingresos de las personas físicas, y los sostenedores de esta modalidad afirman que ella lo convirtió en más justo a tal impuesto, en efecto, a medida que aumenta el ingreso gravable se eleva el impuesto a cubrir. En otros términos, a mayor ingreso, mayor impuesto”. Véase, *op. cit.*, nota 10, p. 87.

²³ Siempre, claro está, que no exista convenio celebrado entre la Federación y la entidad federativa que intente la doble imposición en el que éste haya cedido a favor de aquella la potestad tributaria normativa sobre la misma fuente o manifestación de capacidad contributiva, con la condición de hacer a dichas entidades partícipes de los ingresos que la Unión obtenga por concepto del tributo federal sobre la Renta. Empero, las 32 entidades han signado acuerdos como el antes descrito.

²⁴ Para Sánchez Gómez “esta última finalidad también se complementa con las políticas de estímulos fiscales que dicta año con año el Gobierno Federal para impulsar nuevos polos de desarrollo o ciertas actividades económicas de la población, ya sea en la industria, el comercio, las importaciones y exportaciones, la agricultura, la ganadería, las artesanías, la investigación científica y la tecnológica”, Véase, *op. cit.*, nota 10, pp. 86 y ss.

ministrativos realizados por el contribuyente ante las autoridades fiscales federales; por otro, es innegable que México es un país en vías de desarrollo en el que si bien es cierto resulta fácil el acceso a herramientas electrónicas en las zonas urbanas, no lo es menos que dicho acceso se traduce en un costo en ocasiones oneroso para los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.

Asimismo, existe un desconocimiento generalizado en las generaciones de mitad del siglo pasado que continúan huyendo en la medida de lo posible al contacto con la informática, por lo que para algunos en lugar de facilitar el inicio y seguimiento de los trámites burocráticos en materia tributaria, se ha puesto un obstáculo importante para la realización de las mencionadas tareas administrativas.

No obstante, el ritmo vertiginoso del desarrollo tecnológico se ha hecho presente dentro de las reformas que el legislador ha efectuado en nuestra materia. Lo cual se hace patente cuando encontramos en el Código Fiscal de la Federación, en su numeral 17-D, que: “cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, éstos deberán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor, salvo los casos que establezcan una regla diferente. Las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general, podrán autorizar el uso de otras firmas electrónicas”.

Del precepto transcrito resulta obligatorio aclarar lo que la norma entiende por documento digital, en primer término, y por firma electrónica avanzada, en segundo. Así, la ley fiscal ha fijado que por documento digital se tratará de “todo mensaje de datos que contenga información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología”. Se denota de lo antedicho que el criterio utilizado por el legislador es bastante amplio para permitir tanto la presentación de documentos vía Internet como por discos ópticos.

Continúa el citado precepto argumentando que para los efectos mencionados en el párrafo anterior, es decir, rubricar documentos electrónicos con una firma electrónica avanzada, se deberá contar con un certificado que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de la mencionada firma, expedido por el Servicio de Administración Tributaria cuando se trate de personas morales y de los sellos digitales

previstos en el artículo 29 CFF,²⁵ y por un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México cuando se trate de personas físicas. El Banco de México publicará en el *Diario Oficial de la Federación* la denominación de los prestadores de los servicios mencionados que autorice y, en su caso, la revocación correspondiente.

En cuanto a la llamada firma electrónica avanzada, siguiendo con lo establecido por la citada ley, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) expedirá un certificado que avale el vínculo entre el firmante y los datos de creación de la firma en cuestión, siempre que se trate de personas morales.²⁶ En el caso de personas físicas, dicha responsabilidad correrá a cargo de un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México, listado de los cuales debe ser publicado en el *Diario Oficial de la Federación*. Sin embargo, ello no elimina la obligatoriedad del interesado para comparecer previamente ante el SAT para acreditar su identidad,²⁷ ente público éste que emitirá una comunicación dirigida a los prestadores avalados en el *Diario Oficial de la Federación* en la que haga constar el acreditamiento del obligado. A su vez, los destinatarios de la comunicación deberán informar a las autoridades fiscales el código de identificación único del certificado asignado al interesado.

La autoridad hacendaria estará obligada a aceptar los certificados de firma electrónica avanzada que emita la Secretaría de la Función Pública, de conformidad con las facultades que le confieran las leyes para los servidores públicos, así como los emitidos por los prestadores de servicios de certificación que estén autorizados para ello en los términos del derecho federal común, siempre que en ambos casos, las personas

²⁵ “Las personas físicas y morales que cuenten con un certificado de firma electrónica avanzada vigente y lleven su contabilidad en sistema electrónico, podrán emitir los comprobantes de las operaciones que realicen mediante documentos digitales, siempre que dichos documentos cuenten con sello digital amparado por un certificado expedido por el Servicio de Administración Tributaria, cuyo titular sea la persona física o moral que expida los comprobantes”. Véase artículo 29, décimo párrafo, CFF.

²⁶ Acorde a lo dispuesto por el artículo 17-D, “el Servicio de Administración Tributaria aceptará los certificados de firma electrónica avanzada que emita la Secretaría de la Función Pública, de conformidad con las facultades que le confieran las leyes para los servidores públicos, así como los emitidos por los prestadores de servicios de certificación que estén autorizados para ello en los términos del derecho federal común, siempre que en ambos casos, las personas físicas titulares de los certificados mencionados hayan cumplido con lo previsto en los párrafos sexto y séptimo de este artículo”.

²⁷ La comparecencia de las personas físicas ante el Servicio de Administración Tributaria no podrá efectuarse mediante apoderado o representante legal.

físicas titulares de los documentos mencionados hayan cumplido con lo previsto en los párrafos sexto y séptimo del artículo 17-D CFF.

No puede el Servicio de Administración Tributaria, en ningún momento, dejar de incluir en los certificados de firma electrónica avanzada que emita los siguientes requisitos exigidos por la ley: la mención del tipo de documento,²⁸ el código de identificación único, el nombre de quien lo emite y su dirección electrónica, el nombre del titular y su Registro Federal de Contribuyentes, el periodo de vigencia, especificando la fecha de comienzo y de terminación de la misma, el tipo de tecnología utilizada para la creación de la firma, así como la clave pública del titular del certificado.²⁹

La ley también ha previsto los casos en los cuales los certificados emitidos por la autoridad hacendaria quedarán sin efectos. El primero de ellos consiste en que el titular así lo solicite; cuando lo ordene una resolución judicial o administrativa; debido a la desaparición del contribuyente, sea por muerte en el caso de persona física o por disolución, liquidación, extinción, escisión o fusión de las personas morales. Evidentemente, el simple transcurrir del tiempo juega en contra del periodo de vigencia incluido en los mismos certificados, lo que configuraría otro caso. Se pierda o inutilice el medio electrónico en el que se guardaba el documento en cuestión. Asimismo, se prevé el cese de sus efectos cuando no se cumplan, por las razones que fueran, los requisitos citados en párrafo anterior. De igual forma, cuando se compruebe que al momento de su expedición, el certificado no cumplió los requisitos legales, situación que no afectará los derechos de terceros de buena fe. Y por último, cuando se ponga en riesgo la confidencialidad de los datos de creación de la firma electrónica avanzada del Servicio de Administración Tributaria, artículo 17-H CFF.

²⁸ Tratándose de certificados de sellos digitales se deberán especificar las limitantes que tengan para su uso.

²⁹ Cuando se trate de certificados emitidos por prestadores de servicios de certificación autorizados por el Banco de México que amparen datos de creación de firmas electrónicas que se utilicen para los efectos fiscales, dichos certificados deberán reunir los requisitos mencionados, salvo la mención que fue emitido por el Servicio de Administración Tributaria y una dirección electrónica, en sustitución de este requisito, el certificado deberá contener la identificación del prestador de servicios de certificación y su dirección electrónica, así como los requisitos que para su control establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general. En este sentido, véase artículo 17-G CFF.

La norma establece que para los terceros de buena fe, la revocación de un certificado que emita el Servicio de Administración Tributaria surtirá efectos a partir de la fecha y hora que ésta se dé a conocer en la página electrónica respectiva del citado órgano. Con la anterior disposición se están concediendo efectos de publicidad a lo contenido en una página electrónica, siendo por ende obligatorio la consulta de dicha página de forma periódica.³⁰

Ahora bien, cuando los contribuyentes dirijan algún documento digital a las autoridades fiscales recibirán el acuse de recibo que contenga el sello digital. Para el Código Tributario Federal,

el sello digital es el mensaje electrónico que acredita que un documento digital fue recibido por la autoridad correspondiente y estará sujeto a la misma regulación aplicable al uso de una firma electrónica avanzada, ... identificará a la dependencia que recibió el documento y se presumirá, salvo prueba en contrario, que el documento digital fue recibido en la hora y fecha que se consignen en el acuse de recibo mencionado. El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios para que los contribuyentes puedan verificar la autenticidad de los acuses de recibo con sello digital.³¹

De esta manera, en los documentos digitales la firma electrónica avanzada sustituirá la de carácter autógrafa, con lo que al tiempo de garantizar la integridad del documento producirá los mismos efectos que las leyes confieren a los documentos con este último tipo de firma, es decir, gozan del mismo valor probatorio.³² Por tan delicado motivo el legislador ha conferido a favor del SAT la facultad, cuando así lo estime pertinente, de verificar la identidad de los usuarios y de comprobar la integridad de los documentos digitales expedidos por las autoridades fiscales, artículo 17-F CFF.

³⁰ Debido al imparable avance de la ciencia y la tecnología, ya no se requiere la adscripción en un registro público ni la publicación en el *Diario Oficial de la Federación* para que la revocación del certificado surta efectos a terceros de buena fe, bastará con la publicación en el sitio oficial del Servicio de Administración Tributaria. Quizá sea el preludio del fin de los métodos anteriores.

³¹ Artículo 17-E CFF.

³² Incluso, en el caso de los actos administrativos que deben ser notificados, cuando “consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa”. Véase artículo 38 CFF.

Además de lo anterior, contar con un certificado de firma electrónica avanzada conlleva, entre otras, las obligaciones³³ de evitar la utilización no autorizada de los datos de creación de la misma, el deber de cerciorarse con acuciosidad que todas las declaraciones que tengan relación con el certificado sean exactas y, por lo mismo, “solicitar la revocación del certificado ante cualquier circunstancia que pueda poner en riesgo la privacidad de los datos de creación de la firma”.

Así tenemos que la regla general consiste en que cuando se presente cualquier promoción dirigida a las autoridades fiscales, deberá entregarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada. No obstante, se prevén supuestos de excepción a la regla en comento como es el caso de los contribuyentes que exclusivamente se dediquen a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas que no queden comprendidos en el tercer párrafo del artículo 31 CFF, esto es, obligados personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$1,750,000.00, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio rentas inferiores a \$300,000.00, en lugar de presentar las solicitudes, declaraciones, avisos, informes o documentos, en los términos del párrafo primero de este artículo podrán presentarlos en las oficinas autorizadas que al efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.³⁴

Los contribuyentes para la presentación de las promociones, acorde a lo fijado por la ley, deberán enviarlas por los medios electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general a las direcciones electrónicas que al efecto apruebe dicho órgano. Los documentos digitales deberán tener por lo menos los siguientes requisitos: I. El nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro; II. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito

³³ Al respecto, véase artículo 17-J CFF.

³⁴ Supuesto, el del tercer párrafo del artículo 31 CFF, en el que si bien pueden los contribuyentes librarse de la firma electrónica avanzada, deberán utilizar para la presentación de sus declaraciones una tarjeta electrónica distribuida por el Servicio de Administración Tributaria; empero, el mismo organismo a través reglas de carácter general, podrá determinar las promociones que se puedan presentar mediante documento impreso. Véanse artículos 31 y 18 CFF.

de la promoción, y III. La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.³⁵

Se denota de lo anterior, una práctica constante de la autoridad administrativa de establecer procedimientos y mecanismos mediante reglas de carácter general, en razón de que el SAT no cuenta con capacidad para emitir normas reglamentarias, ni mucho menos disposiciones administrativas con fuerza y valor de ley como es el caso de las excepciones al artículo 49 constitucional previstas en los numerales 29, 73 fracción XVI y 131 segundo párrafo de la misma ley suprema.³⁶

Tratándose de personas morales, para presentar documentos digitales podrán optar por utilizar su firma electrónica avanzada o bien presentarlos con la de su representante legal. En el primer supuesto, el titular del certificado será la persona moral. La tramitación de los datos de creación de firma electrónica avanzada de la persona jurídica colectiva, sólo la podrá efectuar un representante de la misma, a quien le haya sido otorgado ante fedatario público, un poder general para actos de dominio o de administración; en este caso, el representante deberá contar previamente con un certificado vigente de firma electrónica avanzada. Dicho trámite se deberá realizar de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17-D del Código Fiscal Federal.

Las empresas que opten por presentar documentos digitales con su propia firma electrónica avanzada, deberán utilizar los datos de creación de la misma en todos sus trámites ante el Servicio de Administración Tributaria. Para las consultas o para el ejercicio de los medios de defensa, será optativo utilizar la firma antes mencionada a que se refiere el párrafo anterior; por otro lado, cuando no se utilice ésta, la promoción correspondiente deberá contener la firma electrónica avanzada del representante legal de la persona moral.

Se presumirá, sin que se admita prueba en contrario, que los documentos digitales que contengan firma electrónica avanzada de la per-

³⁵ Lógicamente, este supuesto también hace una excepción en el caso de los contribuyentes previstos en el tercer párrafo del artículo 31 CFF.

³⁶ Sabemos, por un lado, que por mandato del artículo 89 fracción I de nuestra carta magna la facultad para emitir disposiciones reglamentarias está consagrada, en exclusiva, a favor del Ejecutivo que se deposita en una sola persona denominada presidente de los Estados Unidos Mexicanos y, por otro, que en nuestro ordenamiento no contamos con el Decreto-ley ni con el Decreto-delegado como fuentes ordinarias del derecho sino como supuestos de excepción para situaciones puntuales determinadas por el constituyente en los preceptos antes citados.

sona jurídica fueron presentados por el administrador único, el presidente del consejo de administración o la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida la dirección o gerencia generales, así como la administración de la persona moral de que se trate, en el momento en que se presentaron los documentos digitales.

La firma electrónica avanzada tiene presencia, inclusive, en la emisión de comprobantes fiscales de personas físicas y morales que cuenten con un certificado vigente de este tipo de firma y lleven su contabilidad en sistema electrónico. Dichos sujetos podrán emitir los comprobantes de las operaciones que realicen mediante documentos digitales, siempre que éstos cuenten con sello digital amparado por un certificado expedido por el Servicio de Administración Tributaria, cuyo titular sea la persona física o moral que los expida.

En lo referente a las personas obligadas a llevar contabilidad, éstas deberán conservarla en su domicilio y para el almacenamiento de los documentos con firma electrónica avanzada o sello digital, estarán obligadas, además, a conservarla de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.³⁷ Asimismo, los contribuyentes que lleven su contabilidad o parte de ella utilizando registros electrónicos, deberán proporcionar a las autoridades fiscales, cuando así se lo soliciten, en los medios procesables que utilicen, la información sobre sus clientes y proveedores, así como aquella relacionada con su contabilidad que tengan en dichos medios.³⁸

Las personas que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 52 del Código Tributario de aplicación federal, podrán microfilmear o grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, la parte de su contabilidad que señale la norma administrativa, en cuyo caso, tendrán el mismo valor que los originales, siempre que cumplan con los requisitos que al respecto establezca el Reglamento del Código citado; tratándose de personas

³⁷ Para tal efecto, el artículo 86 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es bastante claro al disponer que: “Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones contenidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes: Llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley, y efectuar los registros en la misma...”

³⁸ Artículo 30-A, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

morales, el presidente del consejo de administración o en su defecto la persona física que la dirija, serán directamente responsables de su cumplimiento. Asimismo, el propio Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar mediante disposiciones de carácter general procedimientos que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones a que se refiere este artículo.

De igual manera, las solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones, avisos o informes, deberán ser presentadas en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria a través de reglas de carácter general, enviándolos a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas, según sea el caso, debiendo cumplir los requisitos que se establezcan en dichas disposiciones para tal efecto y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos.³⁹ Cuando las disposiciones fiscales establezcan que se acompañe un documento distinto a escrituras o poderes notariales, y éste no sea digitalizado, la solicitud o el aviso se podrá presentar en medios impresos.⁴⁰

Toda la aplicación de las nuevas tecnologías en el Derecho Tributario también se ha hecho sentir en lo relativo a las notificaciones, mismas que acorde a lo dispuesto por la fracción I del artículo 134 CFF pueden llevarse a cabo personalmente o por correo certificado o electrónico. En este último caso, el acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al momento de abrir el documento digital que le hubiere sido enviado.

III. PROBLEMAS DE LA TRIBUTACIÓN DIRECTA FRENTE AL COMERCIO ELECTRÓNICO

Si tomamos en consideración que de acuerdo a lo establecido por la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2004,⁴¹ el Gobierno Federal ha estimado percibir la cantidad de 1,167,501.7 millones de pesos, de los cuales 820,550.5 millones son de orden tributario y

³⁹ Ya no es necesario el apersonamiento ni siquiera para el pago de dicha solicitud de registro, será suficiente únicamente la transferencia electrónica de fondos.

⁴⁰ Artículo 31 CFF.

⁴¹ Para mayor detalle, véase artículo 1o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2004.

únicamente por concepto de Impuesto Sobre la Renta se prevé alcanzar un monto de 346,209.9 millones, es decir, un 29.65% del total del ingreso previsto para todo el ejercicio; huelga insistir en la importancia que para el ordenamiento jurídico, en particular, y para el normal desarrollo del Estado mexicano, en general, conlleva la correcta aplicación de la imposición sobre la Renta.

Por ello, siguiendo con la lógica estructurada por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 17-D, la ley reguladora del Impuesto sobre la Renta determina en la fracción X de su artículo 86, la obligación de las personas morales de presentar a través de medios electrónicos en la dirección de correo electrónico que para tal efecto señale el Servicio de Administración Tributaria, mediante disposiciones de carácter general, la declaración anual en la que se indique el resultado fiscal del ejercicio o la utilidad gravable del mismo y el monto del impuesto correspondiente, ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio debe ser de fácil entendimiento. En esta declaración también se determinarán la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

Pese a lo anterior, quizá la parte de mayor sensibilización para nuestra parcela del derecho público se manifiesta en las transacciones comerciales realizadas en la red que tienen como propósito la producción, distribución y prestación de servicios digitalizados. Estamos ante una forma de realizar una oferta y de aceptarla, mediante el pago incluso, por vías digitales, quizá desde puntos muy remotos de la geografía mundial,⁴² lo que provoca la modificación o reconceptuación de modelos, a saber:

- Identificación de sujetos: En el mundo digital, siendo común el uso de sistemas de encriptación y pseudónimos, resulta complicado la ubicación exacta e identificación de las personas, físicas o jurídicas, así como de los equipos informáticos en los que se procesa la información.

⁴² Es precisamente en estos casos cuando surge la necesidad de reinterpretar postulados antes entendidos como inamovibles, dado que cuando las operaciones se llevan a cabo bajo la jurisdicción de un mismo Estado se aplicarán sin mayores problemas los mecanismos tradicionales, no sucede lo mismo en el ámbito de la fiscalidad internacional, momento en el que se recurrirá a los Tratados para evitar la doble imposición —mismos que se inspiran fuertemente en el Modelo de Convenio de las OCDE—. Entre otros, véase Ruiz Baña, *op. cit.*, nota 4, p. 343.

- Control fiscal de las rentas producidas: Las normales labores de comprobación e investigación por parte de la autoridad hacendaria se agravan en esta modalidad del comercio debido a la pérdida de “peso específico de mayoristas, minoristas y agentes en este tipo de operaciones, así como las escasas huellas dejadas por las transacciones informáticas y la imposibilidad de seguimiento efectivo de las mismas”.⁴³

- Determinación de la autoridad fiscal competente: Al ampliar los tradicionales conceptos de establecimiento permanente, territorialidad y residencia efectiva, se plantean dudas en torno al Estado que, desarrollando su potestad tributaria normativa, debe aplicar el tributo. De hecho, habría que barajar la idea de contemplar no sólo la presencia física sino también la virtual como constitutiva de establecimiento permanente en las operaciones de *e-commerce*.

- Las operaciones entre personas vinculadas, conocidas normalmente como precios de transferencia.

Las dificultades no terminan allí, puesto que del tipo de operación que se lleve a cabo derivarán rentas determinadas, sean tratadas como beneficios empresariales o como cánones. Por lo tanto, debe tenerse presente la separación entre ambos tipos en razón a que su tratamiento fiscal es distinto. Para el caso de las primeras se gravan en el país del perceptor, siempre que no opere en el de la fuente a través de un establecimiento permanente. El canon, por el contrario, sólo debe someterse a gravamen en el Estado de residencia del beneficiario.⁴⁴

Finalmente, lo acontecido con motivo del numeral 15 del Modelo de Convenio de la OCDE que establece que los sueldos y salarios obtenidos en razón de un empleo se someterán a imposición en el Estado de residencia del trabajador, siempre que dicho sujeto no se desarrolle profesionalmente en otro país, caso en el que podrían concurrir ambos sobre la misma manifestación de capacidad contributiva, su renta. Ahora, si aplicamos lo anterior al objeto de esta colaboración que no es otro que

⁴³ Referente a los puntos descritos, véase Durán Rodríguez, “Fiscalidad del comercio electrónico. Especial referencia a la atribución de beneficios a establecimientos permanentes en este tipo de operaciones”, *Fiscalidad internacional*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2005, pp. 735 y ss.

⁴⁴ Más ampliamente en torno a los conceptos y, por ende, diferencias entre cánones y beneficios empresariales, véase Ruiz Baña, *op. cit.*, nota 4, pp. 353-356; y Durán Rodríguez, “Fiscalidad del comercio electrónico. Especial referencia a la atribución de beneficios a establecimientos permanentes en este tipo de operaciones”, *op. cit.*, nota 43, pp. 438 y ss.

dar un panorama general de la relación existente entre la tributación sobre la renta y las nuevas tecnologías, habría que preguntarnos por el ente público que gravará a aquel sujeto que, residiendo en una jurisdicción determinada, realiza trabajos en otra; piénsese en el proceso de información digitalizada, conferencias *online*, etcétera.⁴⁵

IV. CONCLUSIONES

Resulta evidente de lo escrito líneas arriba la influencia que las nuevas tecnologías tienen en la actualidad en el derecho tributario y, por ende, en la imposición sobre la Renta, lo cual se denota en los distintos estadios de la relación jurídico-tributaria en los que se hace uso de documentos digitales, de firmas electrónicas avanzadas y, por supuesto, de acuses de recibo que participen de la misma naturaleza electrónica, dejando atrás la idea del requisito de validez de los actos contenidos en papel impreso.

Así pues, fácilmente se aprecia la evolución que el derecho tributario ha sufrido en cuanto a inclusión de las nuevas tecnologías se refiere; sin embargo, resulta inevitable plantearnos las siguientes interrogantes: ¿Acaso nuestro país, en términos generales, está en condiciones de soportar los requerimientos electrónicos plasmados en las leyes tributarias? ¿No se está haciendo más gravoso para el contribuyente cumplir con los requisitos tecnológicos demandados por la autoridad administrativa? ¿No se está perdiendo la esencia misma de la forma de dar publicidad a los actos, al bastar con la inclusión en una página *web* del SAT para cumplir con dicho fin?

Lo anterior en lo tocante a la plataforma digital que debe existir para desarrollar dichos embates, pero sin la intención de menospreciar lo indi-

⁴⁵ En este sentido, véase De Juan y Ledesma, “Fiscalidad del comercio electrónico: mito o realidad”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 18, 2000, p. 135; y Rivero Lamas, “El teletrabajo en España”, *Innovación y empresa innovadora. Aspectos económicos y jurídicos*, más ampliamente en torno a los conceptos y, por ende, diferencias entre cánones y beneficios empresariales; véase Ruiz Baña, *op. cit.*, nota 4, pp. 353-356; y Durán Rodríguez, “Fiscalidad del comercio electrónico. Especial referencia a la atribución de beneficios a establecimientos permanentes en este tipo de operaciones”, *op. cit.*, nota 43, pp. 438 y ss.

⁴⁶ En este sentido, véase De Juan y Ledesma, Huesca, Universidad de Zaragoza-Instituto de Fomento del Ayuntamiento de Huesca, 2001, p. 102; cit. por Ruiz Baña, *op. cit.*, nota 4, pp. 356 y 357.

cado ello puede ser librado de invertir lo suficiente para paliar dicha situación. Lo verdaderamente delicado se encuentra en la unificación de criterios en cuanto a la crisis de los métodos tradicionales planteados en los precios de transferencia, en la concepción de establecimiento permanente así como el tratamiento tributario de intangibles.

V. NOTAS BIBLIOGRÁFICAS

- CASERO BARRÓN, “El comercio electrónico y la tributación internacional”, *Derecho tributario e informática*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000.
- CORTINA GUTIÉRREZ, *Curso de política de finanzas públicas de México*, México, Porrúa, 1977.
- DOBLE TRIBUTACIÓN, CONSTITUCIONALIDAD DE LA, Instancia: Pleno, fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, parte: 181-186, primera parte, página: 50; y DOBLE TRIBUTACIÓN. NO ES INCONSTITUCIONAL, Instancia: Pleno, fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, parte: 71, primera parte, página: 27.
- DURÁN RODRÍGUEZ, “Los precios de transferencia en el ámbito del comercio electrónico”, *Fiscalidad internacional*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2001.
- , “Fiscalidad del Comercio Electrónico. Especial referencia a la atribución de beneficios a establecimientos permanentes en este tipo de operaciones”, *Fiscalidad internacional*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2005.
- FALCÓN Y TELLA, “editorial”, *Quincena Fiscal*, núm. 10, 1998.
- FLORES ZAVALA, *Elementos de finanzas públicas mexicanas. Los impuestos*, 32a. ed., México, Porrúa, s/a.
- JUAN Y LEDESMA de, “Fiscalidad del comercio electrónico: mito o realidad”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 18, 2000.
- MARTÍN QUERALT *et al.*, *Curso de derecho financiero y tributario*, 14a. ed., Madrid, Tecnos, 2003.
- MARTÍNEZ DE PISÓN, “Derecho tributario e informática”, *Derecho tributario e informática*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000.
- PORRÁS Y LÓPEZ, *Naturaleza del Impuesto Sobre la Renta*, México, Manuel Porrúa, 1976.
- RUIZ MIGUEL, “Derechos constitucionales, fiscalidad e Internet: ¿necesidad de una reformulación de conceptos tradicionales?”, *Derecho tributario e informática*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000.

RUIZ BAÑA, “El comercio electrónico y la imposición directa”, *Internet y derecho*, Zaragoza, Diputación General de Aragón, 2001.

RIVERO LAMAS, “El teletrabajo en España”, *Innovación y empresa innovadora. Aspectos económicos y jurídicos*.

SÁNCHEZ GÓMEZ, *Los impuestos y la deuda pública*, México, Porrúa, 2000.