

# LA FISCALIDAD RUMBO AL COMERCIO ELECTRÓNICO

M.A.F. Ángel de Jesús Rodríguez Sánchez  
[angel.iusfiscal@gmail.com](mailto:angel.iusfiscal@gmail.com)

M.A.R.H. Dirce Alethia García García  
[digarcia@uv.mx](mailto:digarcia@uv.mx)

---

Fecha de Recepción: **26.02.2014**

Fecha de Aceptación: **30.04.2014**

---

## Resumen

El comercio ha sido un factor fundamental dentro de las actividades sociales y económicas en los países, el cual ha tenido que adecuarse a las diferentes etapas del entorno temporal en el que se desarrolle, es por ello que dentro de esas transformaciones se encuentra ahora inmerso dentro del constante desarrollo tecnológico para el cual requiere de la utilización de redes de comunicación, acaparando de este modo un nuevo canal hacia el crecimiento e interrelación de las diferentes economías a nivel mundial; siendo ahora un intercambio de bienes y servicios con altos rangos de consumo, cuestión por la que es importante tener en consideración la seguridad que se le otorgara hacia ambos participantes en dicho intercambio para evitar prácticas fraudulentas, así como la regulación fiscal pertinente encaminada hacia el fortalecimiento y desarrollo de las economías que se ven involucradas en dichas actividades, estableciendo un crecimiento favorable en aras de una verdadera evolución.

**Palabras Clave:** Negocios, Comercio Electrónico, Fiscalidad, Legislación.

## Abstract

Trade has been a key factor in social and economic activities in the country, which has had to adapt to the different stages of temporal environment in which to develop. For these reasons, the commerce is now immersed in constant technological development which requires the use of communication networks, thus hogging a new channel for growth and interaction of the different economies worldwide; now being exchanged goods and services with high consumption ranges , question why it is important to consider safety to be granted to both subjects in this exchange to avoid fraudulent practices as well as the relevant tax regulation aimed at strengthening and developing economies that engage in such activities , establishing a favorable growth for the sake of true evolution .

**Keywords:** Business, electronic commerce, taxation, legislation

## INTRODUCCIÓN

El ser humano, como ser social, desde sus inicios, ha tenido la necesidad de contacto con otros seres humanos para satisfacer distinto tipo de necesidades, desde fisiológicas hasta sociales.

Es por ello que en la sociedad de hoy en día encontramos que los seres humanos a través del acto denominado comercio, intercambian bienes materiales así como servicios, para satisfacer sus necesidades.

Así mismo, con la evolución que han tenido los medios electrónicos, tales como la Internet, el comercio ha encontrado en ellos una forma de crecimiento nunca antes vista, denominada actualmente comercio electrónico.

Como toda actividad económica, el acto de comercio electrónico genera consecuencias jurídicas, que desde luego no deben pasar inadvertidas por el legislador de diversos campos de conocimiento, por ejemplo, el fiscal.

Esta investigación busca examinar el fenómeno del comercio electrónico desde una perspectiva fiscal, es decir, se busca analizar si en tales actos celebrados a través de las distintas tecnologías de información con que dispone el ser humano, se cumple con las obligaciones fiscales dentro del Estado Mexicano.

Para ello, en primer lugar se busca conceptualizar al comercio electrónico desde distintas perspectivas autorales, que en esencia hacen alusión al acto de comercio y a las tecnologías utilizadas en el mismo. Luego, se describen algunas de las ventajas competitivas que tienen los vendedores o prestadores de bienes y servicios que utilizan el medio electrónico para ofertarlos así como los distintos canales que utilizan para ello.

Posteriormente, en la presente investigación se señala cual es la reglamentación actual que en nuestro país se le ha dado al comercio electrónico, que si bien llega a demostrar que es un fenómeno que ha empezado a reglamentarse, aún no se ha hecho suficiente al respecto, sobre todo en materia fiscal.

Es por ello que finalmente se plasma el caso del Estado Español, en el cual se ha reglamentado en materia tributaria acerca del comercio por medios electrónicos, mismo que deberá complementarse con la coordinación internacional, las tecnologías y la reglamentación legislativa.

## **Comercio electrónico**

Los antecedentes del comercio surgen frente a la necesidad de los seres humanos de intercambiar determinados productos o servicios con otras personas, con el fin de satisfacer necesidades tanto fisiológicas como materiales.

Al respecto menciona Cuevas A. (2009:07) que se denomina comercio, a la actividad socioeconómica consistente en la compra y venta de bienes y servicios, los cuales se encuentran en el mercado para su uso, venta o transformación. Así mismo refiere el citado que existen distintos tipos de comercio, entre los cuales se puede mencionar el comercio mayorista, minorista, comercio interior, aéreo, terrestre, marítimo, fluvial, a cuenta propia y comercio por comisión.

Bajo el concepto anterior, es factible advertir que los medios a través de los cuales se desarrollan las actividades de compra y venta de bienes, constituyen un factor importante para clasificar el comercio realizado.

Jaime Neilson citado por Padilla, L. (2007: 02) señala que el comercio electrónico es cualquier actividad de intercambio comercial en la que las órdenes de compraventa y pagos se realizan a través de un medio telemático, los cuales incluyen servicios financieros y bancarios suministrados por Internet.

De lo anterior se advierte que el canal utilizado para concretar la operación de compra- venta del bien que se desea adquirir será el que fije si el acto se trata de comercio electrónico.

Cabe señalar que según Flores S. (2010: 05) las nuevas tecnologías de información en el medio comercial y el auge de los negocios a través de Internet, constituyen herramientas que impulsan en las empresas el crecimiento, citando como ejemplos al uso del comercio electrónico y el teletrabajo.

Considerando lo anterior, uno de las herramientas para facilitar la compra y venta de mercancías serían las tecnologías de la información, mismas que implementadas dentro del comercio formarían lo que actualmente denominamos comercio electrónico.

En ese orden de ideas, Rodríguez (2004) citado por Armas (2006: 531) conceptualiza al comercio electrónico como el tráfico de información por medios electrónicos, vinculados con una operación de comercio, por lo que este es ligado a la utilización de las redes informáticas con el fin de facilitar las transacciones que comprenden la producción, la distribución, la venta y la entrega de bienes y servicios dentro del mercado.

Es por ello que el comercio encuentra a través de las tecnologías de la información, los medios necesarios para propagarse con mayor rapidez, minimizando gradualmente los costos, ya que por ejemplo, las empresas que venden a través de medios informáticos, minimizan en primer lugar los costos de mano de obra que en una operación "facetoface" necesitarían erogar.

Por lo anterior, Cuevas A. (2009: 16) sostiene que conforme al paso del tiempo, la cantidad de comercio llevada a cabo electrónicamente, ha ido creciendo extraordinariamente, considerando como factor primordial a la propagación del Internet.

En ese sentido, la Asociación Mexicana de Internet A.C. (AMIPCI) (2012:08), en su Estudio de Comercio Electrónico en México 2012, como se muestra en las siguientes gráficas, ha revelado que en 2012, se estima que el comercio electrónico ha generado 79.6 millones de pesos, cifra que año con año ha ido incrementándose, aunado a que aproximadamente 14.2 millones de internautas

(35% de los 40.6 millones de Internautas), han realizado alguna compra por Internet.

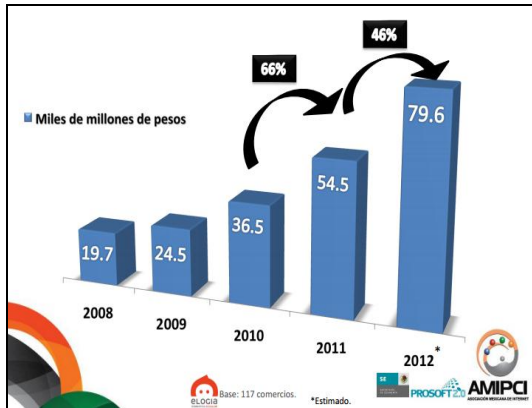


Figura 1. Millones de pesos en comercio electrónico en México. Fuente: (AMIPCI, 2012:08)

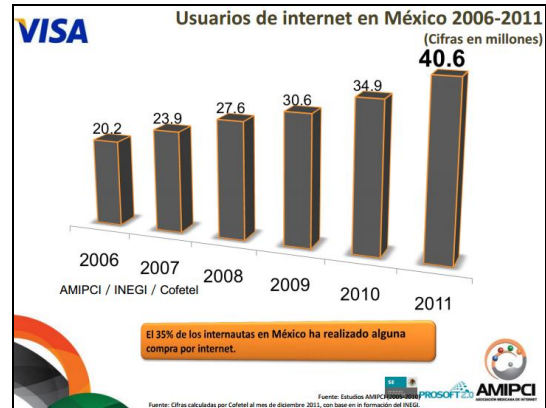


Figura 2. Millones de usuarios de Internet en México. Fuente: (AMIPCI, 2012:21)

El anterior estudio, consideró 117 comercios con presencia nacional significativa que obtienen recursos a través del comercio electrónico, como por ejemplo mercado libre, Telmex, Instituciones Financieras como Banamex, BBVA Bancomer, entre otros. Ello refleja desde luego, la importancia económica que constituye la actividad del comercio electrónico en nuestro país y su presencia en el mercado comercial con un crecimiento cada vez más significativo.

### Medios y Beneficios del comercio electrónico

Cabe destacar que el comercio electrónico utiliza distintos medios para propagarse, ya que las tecnologías de la información constantemente crean e innovan nuevos medios a través del cual pueda desarrollarse el comercio, mismos que a manera enunciativa mas no limitativa, se tienen:

- La transferencia de fondos electrónicos,
- la administración de cadenas de suministro
- El marketing en Internet
- El procesamiento de transacciones en línea (OLTP)
- El intercambio electrónico de datos
- Los sistemas automatizados de recolección de datos

Por su parte, las empresas que se dedican a realizar ventas por medios electrónicos, buscan nuevos medios de propagación de sus estrategias comerciales adicionales a los ya descritos, ya que por ejemplo, el Instituto Latinoamericano de Comercio Electrónico realiza desde el año 2007 en diferentes países el evento denominado en el evento denominado e-commerce day, el cual como objetivo fomentar un ámbito donde las empresas del mundo de los negocios por Internet puedan intercambiar experiencias y soluciones, creando también un

canal de colaboración para aquellos interesados en ingresar activamente y aprovechar los beneficios de la Economía Digital.

Tan sólo como se desprende de la siguiente figura 3, en el evento en comento que se ha organizado en México el número de comerciantes que asiste ha ido en aumento, y como se puede apreciar en la figura 4, la mercadotecnia digital adquiere nuevos matices, como por ejemplo, en el uso de redes sociales.



Figura 3. Participantes en el e-commerce day. Fuente: E-Instituto. Disponible en <http://www.einstituto.org/site/iniciativas/ecommerce-day/> Consultado el 17 de Junio de 2013



Figura 4. Acciones de mercadotecnia digital. Fuente: (AMIPCI, 2012:13)

En virtud de lo anterior, es apreciable que las personas físicas y morales que llevan a cabo operaciones de comercio a través de medios electrónicos, cuentan con óptimas herramientas para poder realizar el comercio a distancia, es decir, de manera virtual, como por ejemplo, la prestación de servicios que realizan empresas de consultoría o aquellas empresas que cobran comisiones publicitarias en Internet, mismas que obtienen una ventaja competitiva al minimizar sus costos de operación, ya que por ejemplo, no necesitan contar con un espacio físico en el cual desarrollen sus actividades comerciales.

Flores S. (2010:16) por su parte, señala beneficios concretos que a través del comercio electrónico se consiguen en comparación con la forma tradicional de venta, entre las cuales se encuentran:

- La venta transnacional, es decir, se abarca un mayor público demandante de los productos,
- Se reducen los plazos de lanzamiento de productos,
- Se consigue reflejar una imagen integral de la compañía,
- Se ofrece la posibilidad de realizar cotizaciones en línea,
- Se obtienen mayores beneficios operacionales, entre otros.

Lo anterior viene a originar que si el comercio electrónico tiene mayores ventajas económicas y competitivas frente a negocios que se celebran cara a cara, aunado a que cada día es mayormente demandado, necesita ser regulado en las disposiciones legales con el fin de contemplar todas las posibles situaciones jurídicas que pudiesen llegarse a dar en los actos en comento.

En ese sentido, Quintana, E. (2010 :242) señala que con la aparición del comercio electrónico, es necesario replantear temas como el de la empresa o negociación mercantil, puesto que ahora se prescinde de la presencia física instalada y prevalece el concepto de transacciones virtuales, por lo que la concepción de los auxiliares del comerciante y el consumidor, así como el Registro Público del Comercio, precisan de ciertas adecuaciones, pues con esta forma de hacer negocios se abaten los costos operativos del comerciante, y el tiempo, lo que crea efectos multiplicadores en las economías de escala mundial.

Es decir, la realidad material y los actos que celebramos los humanos necesitan plasmarse en ordenamientos jurídicos concretos con el fin de brindarle al individuo mayor certeza sobre cual sería la situación en caso de suscitarse algún conflicto. Es por ello que a continuación se señalarán algunas disposiciones que pretenden lograr el objetivo señalado.

### **Legislación sobre comercio electrónico.**

La Unión Internacional de Telecomunicaciones (2012:02) ha precisado que el aumento de la utilización de aplicaciones y servicios en línea para comunicarse y hacer transacciones comerciales (medios sociales, servicios en nube, pagos electrónicos y otros servicios de banca móvil) ha hecho que todos los interesados en las Tecnologías de Información y Comunicación deban afrontar una nueva serie de temas relativos a la reglamentación.

Tal vez es por ello, que el consejo de la OCDE (1999: 6-8) emitió desde finales del siglo XX, la recomendación relativa a los lineamientos para la protección al consumidor en el contexto del comercio electrónico, entre los cuales destacó que los países miembros, debían de obtener los siguientes aspectos de las operaciones de comercio electrónico con el fin de impulsar y facilitar el desarrollo social y el crecimiento económico basado en las tecnologías emergentes de redes, y de proporcionar a sus ciudadanos una efectiva y transparente protección al consumidor en el comercio electrónico, y en la cual se precisa:

- A. Información sobre la empresa. Las empresas que realicen transacciones con los consumidores por medio del comercio electrónico deben proporcionar de manera precisa, clara y fácilmente accesible, información suficiente sobre ellas mismas.
- B. Información sobre los bienes o servicios. Las empresas que realicen transacciones con consumidores por medio del comercio electrónico deben proporcionar información precisa y fácilmente accesible que describa los bienes o servicios ofrecidos, de manera que permita a los consumidores tomar una decisión informada antes de participar en la transacción, y en términos que les permita mantener un adecuado registro de dicha información.

- C. Información relativa a la transacción. Las empresas que realizan actividades en el comercio electrónico deben proporcionar información suficiente sobre los términos, condiciones y costos asociados con la operación, que permita a los consumidores tomar una decisión bien informada antes de participar en la transacción.
- D. Procedimiento de confirmación y de pago. Se deben proporcionar a los consumidores mecanismos de pagos seguros y fáciles de usar e información sobre el nivel de seguridad que brinden tales mecanismos.
- E. Solución de controversias y reparación del daño. Se debe proporcionar a los consumidores un fácil acceso a mecanismos alternativos para un justo y oportuno proceso de resarcimiento y resolución de disputas sin costos o cargos onerosos.

Es por ello, que el comercio electrónico desde hace relativamente poco tiempo, ha empezado a reglamentarse, debido a que la realidad social, superaba a la realidad legislativa, es decir, a la norma, y existían por tanto, situaciones jurídicas no reguladas en las que no se le indicaba al juzgador un camino a seguir en la impartición de justicia.

En México por ejemplo, los primeros indicios que se tienen sobre la regulación del comercio electrónico los podemos encontrar en la Ley Federal de Protección al Consumidor, ya que se consigna en beneficio del consumidor lo relativo a conocer toda la información sobre los términos, condiciones, costos, cargos adicionales, formas de pago de los bienes y servicios ofrecidos por el proveedor. (Quintana, E. 2010:243)

En ese sentido, la Ley Federal de Protección al Consumidor (LFPC) a partir de Mayo de 2000, cuenta con un Capítulo VIII Bis denominado “de los derechos de los consumidores en las transacciones efectuadas a través del uso de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología” en donde se plasman las garantías de los cibernautas y paralelamente las obligaciones de las empresas, por lo que se podría afirmar que en nuestro país varios fragmentos de las recomendaciones de la OCDE se han cumplido.

En cuanto a la recomendación de establecer mecanismos para la solución de controversias suscitadas en dicha materia, encontramos que si la operación comercial electrónica se llevó a cabo con proveedores de bienes y servicios domiciliados en territorio nacional, la Autoridad competente para resolver las quejas respectivas es la Procuraduría Federal del Consumidor (Profeco), organismo el cual aparte de resolverlas, realiza monitoreos a las tiendas virtuales y publica sus resultados en su sitio Web Oficial, como por ejemplo, el de la siguiente tabla:

Fecha de actualización	Nombre del sitio	Dirección de Internet	Giro	Referencia sobre políticas de privacidad y seguridad	Seguridad en cuanto a datos...		Domicilio físico	Número telefónico fijo	Correo electrónico	Descripción detallada de los bienes o servicios	Costos totales e impuestos	Condiciones de...		Núm. de faltas
					Personales	Financieros						Entrega	Cancelación y cambio	
08/05/2013	Tienda Tec	www.tiendaitem.com.mx	Escuelas y universidades, artículos educativos, ferias y exposiciones, cursos de actualización	Sí	Sí	Sí	No	8358-2000 ext.3622	promocionales.mty@itesm.mx	Sí	Sí	Sí	Sí	1

Tabla 1. Ejemplo de tienda virtual monitoreada por la Profeco. Fuente: Profeco (2013) Disponible en [http://www.profeco.gob.mx/ecomercio/Ultimo\\_Monitoreo.pdf](http://www.profeco.gob.mx/ecomercio/Ultimo_Monitoreo.pdf) Consultado el 19 de Junio de 2013.

Así pues, los consumidores de bienes o servicios electrónicos pueden conocer con anticipación las conductas de las tiendas virtuales. Ahora bien, si en el conflicto de comercio electrónico alguna de las partes es extranjera, la competente para resolver el conflicto será la ICPEN, por sus siglas en inglés (International Consumer Protection and Enforcement Network).

Dicho organismo internacional reporta que ha recibido quejas por parte de los consumidores y de los proveedores sobre transacciones de comercio exterior, como a continuación se indica:

<b>LAS PRIMERAS UBICACIONES DE CONSUMIDORES</b>	<b>QUEJAS</b>	<b>LAS PRIMERAS UBICACIONES DE LOS PROVEEDORES</b>	<b>QUEJAS</b>
ESTADOS UNIDOS	6,068	ESTADOS UNIDOS	1,897
AUSTRALIA	622	REINO UNIDO	1,462
REINO UNIDO	421	CHINA	718
CANADÁ	334	CANADÁ	361
FRANCIA	127	NIGERIA	324
INDIA	84	AUSTRALIA	248
ALEMANIA	83	ALEMANIA	180
NUEVA ZELANDA	71	HONG KONG	171
<b>MEXICO</b>	67	<b>MEXICO</b>	168
IRLANDA	60	ESPAÑA	149

Lo anterior, pone de manifiesto que México, juega un papel importante en cuanto a los asuntos que se ventilan internacionalmente en materia de comercio electrónico, donde además las recomendaciones de la OCDE ya se están llevando a cabo por parte del Estado Mexicano.

Ahora bien, en cuanto a reglamentación, en el Título segundo denominado “del comercio electrónico” del Código de Comercio de nuestro país se encuentran



insertos los primeros artículos que tienden a regular el fenómeno del e-commerce, ello al precisarse en el referido ordenamiento lo siguiente:

Artículo 89.- En los actos de comercio y en la formación de los mismos podrán emplearse los medios electrónicos, ópticos o cualquier otra tecnología. Para efecto del presente Código, se deberán tomar en cuenta las siguientes definiciones:

Mensaje de Datos: La información generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o cualquier otra tecnología.

Sistema de Información: Se entenderá todo sistema utilizado para generar, enviar, recibir, archivar o procesar de alguna otra forma Mensajes de Datos.

Refiere Quintana, E. (2010 :247) que el Código de Comercio fija dos momentos para la recepción de los mensajes de datos, a fin de determinar conforme al Artículo 80 del mismo cuerpo normativo, el perfeccionamiento de los convenios y contratos mercantiles, a saber:

1. El primero lo constituye el momento en que ingrese en un sistema de información previamente designado, y
2. El segundo en el momento en que el destinatario obtenga dicha información, de no haber recibido en el sistema de información designado la comunicación correspondiente.

Entonces, desde que una persona ingresa los datos para una compra en una página de best-buy, como los datos de su tarjeta de crédito, y el destinatario o representante de la empresa comercial antes referida recibe dicho mensaje, se configura lo que denominamos acto de comercio electrónico.

Es por ello que en el momento de pactar la operación por parte de comprador y vendedor, se podría afirmar que nace la relación que en un determinado momento generará un acto de comercio, por lo que en ese orden de ideas, resulta fundamental que de llevarse a su culminación, se cumplan con las consecuencias jurídicas y fiscales que emanen de este.

### **La fiscalidad del comercio electrónico y el concepto de Establecimiento Permanente**

Ante la creciente incorporación de empresas que enajenan bienes o que prestan servicios a través del comercio electrónico, surge la necesidad de verificar que tales personas físicas y morales que obtienen ingresos, cumplen adecuadamente con sus obligaciones fiscales, es decir, si verdaderamente asumen las consecuencias jurídicas y fiscales que emanan del acto de comercio.

Esto, reviste de importancia, ya que de conformidad al Artículo 31 Fracción IV de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es obligación de todos los ciudadanos contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa, por lo que sería ilegal que las personas que se dedican al e-commerce

no cumplan adecuadamente con sus obligaciones fiscales, transgrediendo desde luego el principio de proporcionalidad y equidad tributaria antes referido.

Ahora bien, para saber si el comercio electrónico es sujeto del Impuesto Sobre la Renta, Padilla, L. (2007:30) menciona que debemos vincular la realización de cualquiera que sea la actividad comercial (incluidas desde luego la operación de comercio electrónico) a la existencia de un establecimiento permanente.

Por su parte la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) señala que las personas que están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta (ISR) son las personas físicas y morales, entre las que se destacan las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a tal establecimiento permanente.

Así mismo, precisa De Anda, J. (2012: 03) que el término “establecimiento permanente” es la situación en la cual un residente en el extranjero dejará de pagar el ISR por los ingresos conocidos como de fuente y se sujetará a todas las disposiciones que establece la propia LISR; sin embargo, solo será por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

¿Sin embargo, y bajo todas estas teorías, que podríamos llegar a entender como establecimiento permanente dentro de las operaciones de comercio electrónico? Se abre la interrogante anterior, ya que incluso el Art. 5º del Modelo de Convenio de la OCDE considera como establecimiento permanente a un lugar fijo de negocios, e indica textualmente:

A efectos del presente Convenio, la expresión establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios, mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”.

Es por ello que si en materia de comercio electrónico existiesen empresas que no efectúan sus operaciones mediante un lugar fijo de negocios, ¿estarían exentas del pago de impuestos por no contar con un espacio físico?

Ríos, G. et. al. (2006: 81) señala como respuesta a dicha interrogante, que al no existir un lugar fijo de negocios en el comercio electrónico que llegase a considerarse como establecimiento permanente para efectos fiscales, el comercio electrónico tomó por sorpresa a las distintas legislaciones, ya que éstas no ofrecían soluciones normativas a los diversos problemas que acarreó esta nueva realidad, siendo el inconveniente principal a vencer, la disminución de la recaudación.

No obstante refiere el citado, que la reacción internacional fue relativamente rápida, ya que se formularon distintas soluciones para encarar los problemas tributarios del comercio electrónico, tales como:

- Pretender convertir a Internet en un espacio libre de impuestos, sin embargo, fue rechazada por diversos países

con posterioridad al percibirse una competencia desleal contra la contratación tradicional del comercio.

- Otra solución fue su cara contraria, es decir, establecer un impuesto especial sobre comercio electrónico. Ejemplo, el bit tax, cuyo sujeto pasivo sería el usuario de Internet, en el que el servidor de la red actuaría como retenedor y su base gravable sería el número de bits utilizados en cada transacción electrónica. Sin embargo, la crítica al mismo fue la inconstitucionalidad de basarse en el número de bits y no de la cuantía de la operación.
- Una tercera solución fue la adoptada, por la gran mayoría de los países, entre ellos, México, en el cual se trata básicamente de mantener los tributos existentes, es decir, el comercio electrónico queda sujeto principalmente al impuesto sobre la renta (personas físicas y morales) y al impuesto al valor Agregado.

Si bien es cierto que México ha considerado pertinente la propuesta anterior, es decir, de atraer la actividad de comercio electrónico a la actividad generadora del ingreso, se considera como una debilidad legislativa para el Estado Mexicano que no exista en la ley tributaria el señalamiento expreso de que el medio telemático también puede configurar el concepto de establecimiento permanente (en forma virtual, por ejemplo).

Es decir, la Ley del Impuesto Sobre la Renta debe contener la mención expresa de que en caso de no tenerse un espacio físico para llevarse a cabo las operaciones de comercio pero que se está realizando el objeto gravado del impuesto en territorio nacional a través de medios telemáticos o cibernéticos se tenga obligación de pago del impuesto respectivo, permitiendo con ello que los contribuyentes que sin contar con un espacio físico de trabajo y únicamente operan de manera virtual, puedan ser fiscalizados.

Así mismo, Ríos, G. et. al. (2006: 84) señala que otro de los grandes problemas para sujetar al comercio electrónico en materia tributaria sería el relativo a la calificación de las rentas obtenidas (¿dónde se obtienen?, ¿quién las obtiene?), sin embargo, con la infraestructura necesaria, el involucramiento de otras autoridades nacionales e internacionales, así como con la labor legislativa, podrían establecerse reglas claras de tributación para hacer frente al comercio electrónico y detectar quien y de donde se obtienen los ingresos por dicha actividad, tal y como se señaló con anterioridad en el caso de los monitoreos que realiza la Profeco.

### **Régimen especial de Comercio Electrónico: Caso España**

Abundando sobre las reacciones que han presentado los distintos Estados frente al fenómeno de comercio electrónico, el Estado Español ha precisado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, un Régimen especial en su capítulo VII aplicable

a los servicios prestados por vía electrónica que no tienen un lugar que se asimile a la definición de establecimiento permanente, en el que se precisa:

Título IX: Regímenes Especiales.

Capítulo VIII: Régimen Especial Aplicable A Los Servicios Prestados Por Vía Electrónica

Artículo 163 bis.- A efectos del presente Capítulo, serán de aplicación las siguientes definiciones:

Empresario o profesional no establecido en la Comunidad es todo empresario o profesional que no tenga la sede de su actividad económica en la Comunidad ni posea un establecimiento permanente en el territorio de la Comunidad ni tampoco tenga la obligación.

Con este artículo, se pretende que aquel contribuyente que no haya sido atraído a alguno de los regímenes de tributación existente por no contar con un lugar fijo de negocios, pueda tributar conforme a este régimen y hacer el entero de impuestos correspondientes, fijando como regla en el apartado tres del artículo antes plasmado que será causa de exclusión de este régimen especial (que tiene algunos beneficios sobre los contribuyentes normales y en dado caso tributarían como tales) si el contribuyente incumple con los requisitos u obligaciones que señala la Ley en materia tributaria.

En ese sentido, las obligaciones para este tipo de contribuyentes, son entre otras, las siguientes:

- ❖ Declarar el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial.
- ❖ Señalar su nombre, dirección postal y de correo electrónico, direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere, en su caso, el número mediante el que esté identificado ante la Administración fiscal del territorio tercero en el que tenga su sede de actividad.
- ❖ Presentar vía electrónica una declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido por cada trimestre natural, independientemente de que haya suministrado o no servicios electrónicos, dentro del plazo de veinte días a partir del final del período al que se refiere la declaración. Cabe señalar que en el cálculo, se cuenta con el Derecho a la deducción de las cuotas soportadas y a solicitar en su caso, la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que deban entenderse realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

(Artículo 163 Ter Ley 37/1992)

Así mismo la ley de España reconoce que en el caso de que el empresario o profesional esté enterando los impuestos correspondientes a la actividad del comercio electrónico en otro país, únicamente tendrá obligación de precisarlo en la declaración que al efecto realice, ocasionando con ello que no exista doble tributación en un intento de reciprocidad entre Estados.

Es por ello que en el caso concreto español, se puede considerar que si bien se optó por un régimen fiscal específico para la tributación del comercio electrónico del cual México no ha coincidido, no menos cierto es que diversas medidas de identificación de proveedores de bienes o servicios mediante el comercio electrónico y de técnicas legislativas son susceptibles de implementación en nuestro país.

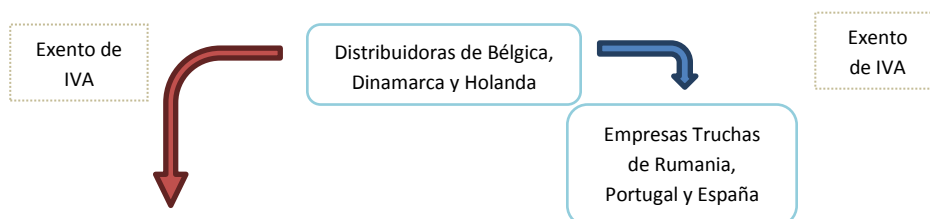
Aunado a lo anterior, el Plan de Control Tributario de España de 2013 contempla también las primeras actuaciones dirigidas de manera integral y ordenada al sector del comercio electrónico. Ya que con la idea de preparar el terreno para proyectos más amplios y complejos en los años siguientes, la Agencia Tributaria comenzará a catalogar las principales operativas de gestión de negocio asociadas a actividades realizadas exclusivamente a través de la red.

En estas, se trata de determinar patrones de riesgo fiscal que deban ser objeto de control y de obtener información sobre la actividad económica de los contribuyentes en la red, contrastando las características de los servicios ofertados a través de páginas web con el perfil tributario de los contribuyentes de acuerdo con la información disponible en las bases de datos de la Agencia. También se investigarán distintas vías de obtención de información sobre los medios de pago empleados en la red.

Aunado a ello y si se pretende fiscalizar al comercio electrónico, resulta necesario que exista una cooperación internacional consolidada entre el Estado que pretenda fiscalizar y los posibles Estados donde radiquen la contraparte que celebra el comercio electrónico.

Lo anterior, se vería fomentado con la celebración de tratados y acuerdos bilaterales que permitan el intercambio de información en forma oportuna entre las Administraciones Tributarias que participen dentro de la fiscalización al comercio electrónico.

Un ejemplo de ello, lo encontramos en la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España, (AEAT) ya que mediante comunicado de prensa de dicho organismo se informó que se logró dismantelar en cooperación con otras Administraciones Tributarias una trama internacional de fraude al IVA en el sector informático, del cual parte de dichas operaciones se realizaban por medio de comercio electrónico, ya que incluso las empresas “pantalla” que compraban los bienes y servicios no contaban con un establecimiento permanente oficial, siendo que mantenían sitios web en operación para la venta al público en general así como para la venta de las empresas implicadas.



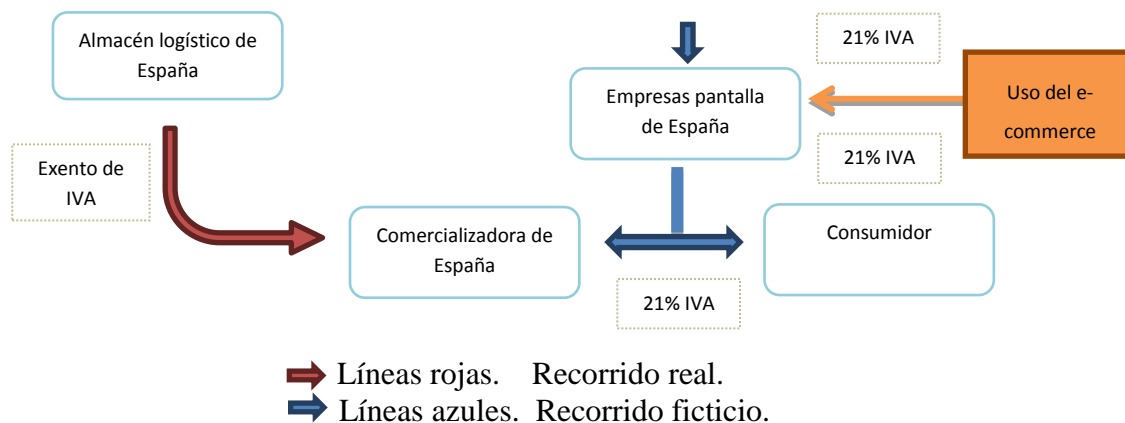


Figura 1. Esquema de fraude de IVA en operación marcianitos. Elaboración propia con información de (AEAT, 2013)

En el esquema ficticio fraudulento (marcado con las líneas azules en la figura 1), las empresas denominadas “truchas” de Portugal, Rumanía y España eran sociedades creadas directamente para lucrarse del fraude o utilizadas para ello, su vida útil era muy corta, ya que se dedicaban a tener un volumen de actividad muy alto sin tener empleados ni gran infraestructura, utilizando como Representantes Legales a prestanombres. Su papel principal era realizar adquisiciones entre Estados de bienes, sin soportar un IVA en ellas, e incluso lograban solicitar la devolución por tratarse de una operación entre dos países. Aunado a lo anterior, la Sociedad “trucha” normalmente no declaraba ni ingresaba el importe del IVA devengado en las ventas a la sociedad “pantalla”, es decir, compran sin IVA y luego venden con un IVA que no enteran al fisco. La trucha vende después lo que ha comprado a empresas llamadas “pantalla”, es decir, empresas intermedias en el proceso, devengándose un IVA por este tipo de operaciones. Estas sociedades pantalla, a su vez, venden al consumidor final, a través de plataformas en línea, ya que propiamente no contaban con lugar fijo de negocios, donde se utilizaba el comercio electrónico para vender al público en general. Así mismo, el resto de las operaciones las pactaba con una empresa comercializadora “común” que conseguían poner sus productos en el mercado a un precio inferior al de sus competidores, al aprovecharse del fraude cometido.

Es por ello, que gracias a la combinación de diversos factores, como se refirieron a lo largo de la investigación, tales como la cooperación internacional, la infraestructura tecnológica y la mejora legislativa, se cuenta con la oportunidad para las Administraciones Tributarias de fiscalizar y transparentar las contribuciones que se manejan mediante el uso parcial o total del comercio electrónico.

## Conclusiones

Una de las herramientas para facilitar la compra y venta de mercancías en la actualidad, lo constituyen las tecnologías de la información, mismas que

implementadas dentro de los actos de comercio formarían lo que actualmente denominamos comercio electrónico o e-commerce.

Dicho fenómeno constituye una actividad que debe ser regulada en todos los aspectos jurídicos con el fin de brindar seguridad jurídica a las partes que intervienen. En ese sentido, tal reglamentación debe estar en constante evolución, pues la tecnología constantemente se encuentra innovando y creando nuevas formas y medios para la realización de actividades comerciales; hace tiempo, por ejemplo, no se creía posible la venta de productos o servicios a través de Facebook o de otras redes sociales similares.

Así mismo tal reglamentación debe abarcar no sólo parcialmente determinados aspectos del comercio electrónico, ya que las consecuencias fiscales resultan trascendentes para las finanzas públicas de un país. Se dice lo anterior, ya que día a día este tipo de actividades adquieren mayor crecimiento, por lo que no debe existir un sector de contribuyentes que evadan el pago de sus contribuciones bajo este esquema.

Por su parte, el concepto de establecimiento permanente resulta trascendente dentro de las relaciones comerciales, por lo que se considera como una debilidad dentro de la legislación mexicana, que no se incorpore una definición de establecimiento virtual cuando no se cuente con alguno fijo para la prestación de bienes o servicios a través de medios telemáticos.

Así mismo, para poder fiscalizar al comercio electrónico, otro de los aspectos que se deben considerar es la cooperación internacional, ya que la operación de comercio electrónico puede pactarse por un vendedor de un país y un comprador de uno distinto.

Por ello es necesario emprender acciones de tecnología que fortalezcan las actuaciones de la Autoridad Fiscal, ya que a través de estos medios, se pueden fincar las responsabilidades correspondientes a los contribuyentes que efectúan sus transacciones a través del comercio electrónico, sobre todo las actividades de identificación, como se señaló en la investigación como en el caso de Profeco y de la ICPEN, por sus siglas en inglés (International Consumer Protection and Enforcement Network).

Finalmente, no se considera necesario crear ningún nuevo tributo para gravar las operaciones de comercio electrónico, sería necesario hacer las adecuaciones a los impuestos ya existentes con el fin de que exista una verdadera fiscalidad y transparencia en la tributación dentro del comercio electrónico.

### **Fuentes de Información**

1. Agencia Estatal de Administración Tributaria de España (AEAT) (2013) Nota de prensa. Disponible en:  
[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_componentes/\\_Notas\\_de\\_prensa/La\\_Agencia\\_Tributaria\\_desmantela\\_una\\_trama\\_internacional\\_de\\_fraude\\_al\\_IVA\\_en\\_el\\_sector\\_informatico.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_componentes/_Notas_de_prensa/La_Agencia_Tributaria_desmantela_una_trama_internacional_de_fraude_al_IVA_en_el_sector_informatico.shtml) Consultado el 05 de Marzo de 2013

2. Asociación Mexicana de Internet A.C. (AMIPCI) (2012) Estudio de Comercio Electrónico en México 2012. Disponible en: <http://www.amipci.org.mx/?P=editomultimediafile&Multimedia=282&Type=1> Consultado el 19 de Junio de 2013.
3. Armas A., María Elena. 2006. "La tributación y el comercio electrónico". Telos, num. Septiembre-Diciembre, pp. 529-536 fecha de consulta: 12 de octubre de 201. ISSN 1317-0570 Disponible en: <http://www.redalyc.org/src/inicio/ArtPdfRed.jsp?iCve=99318788011>>
4. Código de Comercio (2013)
5. Cámara de diputados (2014) *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* (vigente).DOF. México
6. Cuevas Sánchez, A. "Comercio electrónico: Proyecto Akamai" Monografía para obtener el grado de Licenciado en Sistemas Computacionales. Universidad Veracruzana. México, 2009.
7. De Anda Turati, Jose Antonio (2012) Lugar fijo de negocios y establecimiento permanente. Revista Fisco actualidades, Número 2012-5. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
8. Flores Flores, S. "Implementación del comercio electrónico y el teletrabajo como motor impulsor del crecimiento en las pymes de México". Tesina para obtener el grado de Licenciado en Sistemas Computacionales. Universidad Veracruzana. México, 2010.
9. Instituto Latinoamericano de Comercio Electrónico "elInstituto" (2013) Sitio Web: <http://www.einstituto.org/site/einstituto/> Consultado el 17 de Junio de 2013.
10. International Consumer Protection and Enforcement Network (ICPEN). Sitio Web: <https://icpen.org/> Consultado el 18 de Junio de 2013.
11. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. España.
12. Ley del Impuesto Sobre la Renta (vigente)
13. OCDE (1999) Recomendación del consejo de la OCDE relativa a los lineamientos para la protección al consumidor en el contexto del comercio electrónico. Traducción realizada en México por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial y la Procuraduría Federal del Consumidor.
14. OCDE (2010) Versión Abreviada del convenio tributario sobre la Renta y sobre el patrimonio. OCDE e Instituto de Estudios Fiscales.
15. Padilla García Lisbeth (2007) Comercio electrónico desde el punto de vista fiscal y contable. Tesis para obtener el grado de Licenciado en Contaduría. Universidad Lasallista Benavente, México.
16. Procuraduría Federal del Consumidor (2013) Monitoreo de tiendas virtuales a Junio de 2013. Disponible en [http://www.profeco.gob.mx/ecomercio/Ultimo\\_Monitoreo.pdf](http://www.profeco.gob.mx/ecomercio/Ultimo_Monitoreo.pdf) Consultado el 19 de Junio de 2013.
17. Quintana Adriano Elvia Arcelia (2010) Ciencia del derecho mercantil. Ed. Porrúa. México.
18. Ríos Granados, Gabriela, coordinadora. (2006) La influencia de las nuevas tecnologías en derecho tributario: Algunos casos de derecho comparado entre España y México. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México.
19. Unión Internacional de Telecomunicaciones. "Tendencias en las reformas de telecomunicaciones 2012" Disponible en <http://www.itu.int/es/publications/Pages/publications.aspx?lang=es&media=cdrom&parent=D-REG-TTR.13-2012> Consultado el 12 de Octubre de 2012.