

INNOVACIÓN TECNOLÓGICA EN LA GESTIÓN TRIBUTARIA. UN ESTUDIO COMPARADO: ESPAÑA Y MÉXICO

Gabriela RÍOS GRANADOS*

RESUMEN: Se trata de un estudio de derecho comparado sobre las consecuencias que ha tenido el uso del *Internet* en los sistemas de control, cobro y gestión de las contribuciones por la administración tributaria en España y México. A partir de un análisis de las ventajas y desventajas prácticas que se han derivado del uso del *Internet*, la autora identifica los problemas de legalidad y de seguridad jurídica que se han generado, principalmente en lo que se refiere a los procedimientos de comprobación y gestión del tributo. Más adelante, explica las dificultades que existen para un control fiscal efectivo sobre el comercio electrónico y propone algunas medidas para lograrlo. Por último, se refiere al acceso y uso de la información en poder de la administración tributaria.

Palabras clave: *Internet*, administración tributaria, legalidad, seguridad jurídica.

ABSTRACT: *This is a comparative law essay that examines the consequences of the use of the internet by the systems of control, collection and administration of taxes in Spain and Mexico. On the basis of an examination of the advantages and disadvantages of the practices derived from the use of the Internet, the author identifies the problems of legality and legal certainty that have been created, mainly in relation to the procedures of tax administration. Moreover, she discusses the difficulties of an effective mechanism of tax fiscalization on e-trade, and proposes some measures to overcome them. Finally, she also refers to the problems related to having access to and using the information that is in the hands of tax authorities.*

Descriptors: *Internet, tax administration, legality, legal certainty.*

* Doctora en derecho por la Universidad de Salamanca, España, e investigadora del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

SUMARIO: I. *Metodología aplicada*. II. *Estado de la cuestión: el empleo de las nuevas tecnologías de la información en la administración tributaria*. III. *Los principios de legalidad y seguridad jurídica ante el dilema del uso de la informática en la administración de los tributos*. IV. *El uso de la informática en el procedimiento de comprobación y gestión del tributo*. V. *El control de la actuación de la administración tributaria sobre los actos realizados en Internet*. VI. *Confines en el acceso y uso de la información de la base de datos de la administración tributaria*. VII. *Reflexión y recapitulación*. VIII. *Bibliografía*.

I. METODOLOGÍA APLICADA

En la elaboración científica de la investigación académica se verifica el empleo de metodología y técnicas de investigación que permiten al investigador demostrar la veracidad de sus hipótesis, la solvencia de sus criterios y aportaciones, además de generar un juicio crítico y observador sobre la materia en estudio, todo con el propósito de crear un conocimiento nuevo y aportar soluciones al mundo empírico que le rodea. Es así que nuestro estudio se ha realizado con base en el método científico, comparativo y documental.

La principal hipótesis de nuestro trabajo se basa en descubrir ¿cuál ha sido el grado de tecnificación de la administración tributaria debido al uso de las tecnologías de la información? A su vez, se desprenden varios cuestionamientos que se irán desarrollando a lo largo de este estudio, los cuales versan sobre: ¿Cuáles han sido las consecuencias jurídicas del uso de *Internet* en la administración tributaria? ¿Se ha generado inseguridad jurídica para el contribuyente, por las notificaciones telemáticas? ¿Cuál es el valor probatorio de las notificaciones por *Internet*? ¿El uso del *Internet* ha potenciado los derechos subjetivos del contribuyente a través del derecho a la información de lo recaudado? ¿El uso del *Internet* ha permitido la transparencia en la gestión del caudal público? ¿Se deben generar nuevos matices sobre los principios de seguridad jurídica y legalidad, por el empleo de las nuevas tecno-

logías en el procedimiento de control y gestión tributaria? ¿Cuáles han sido las ventajas y las desventajas del uso del *Internet* en los procedimientos administrativos? ¿Cuáles son las posibles propuestas para el mejor empleo de estas tecnologías por parte de la administración tributaria? Todas estas interrogantes y sus respuestas nos permitirán tener un mejor conocimiento sobre el tema y, mejor aún, generar propuestas solventes para los problemas que se generen en el ejercicio de la facultad impositiva de la administración tributaria.

El método del derecho comparado se utilizará con base en la doctrina y jurisprudencia española, debido a que este estudio se desprende de una estancia de investigación realizada en el Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda de España, donde básicamente la documentación se refiere a la ley, a la jurisprudencia y a la doctrina. La importancia del método comparativo radica en proporcionar planteamientos y soluciones desde otra perspectiva. Sumada a esta situación, se debe destacar que la aplicación y uso de las nuevas tecnologías por parte de la administración tributaria arranca desde los años ochenta, y se debe precisamente a una sentencia del Tribunal Supremo, por lo cual se observa que es práctica común llevar a cabo autoliquidaciones vía *Internet*, a las cuales se les han denominado autoliquidaciones paralelas. A lo largo de este periodo se ha desarrollado un criterio doctrinal y se han aplicado criterios jurisprudenciales. Por lo anterior, es loable destacar la experiencia española en esta materia, y compararla con la mexicana, no obstante que esta última apenas se esté llevando a cabo, en virtud de la vigencia de las leyes fiscales del presente año que tienen modificaciones al respecto sobre el uso novedoso del *Internet* en la administración y gestión del cobro de las contribuciones.

La base documental se ha formado, como se expresó en líneas anteriores, principalmente con la doctrina española más solvente especializada, y, por supuesto, con la doctrina mexicana. De la primera se pueden destacar los trabajos de Carvajo Vasco, García Novoa, Arrieta Martínez de Pisón, Delgado García y Segarra Torno, quienes han visto su preocupación sobre este tópico y la im-

portancia de generar conocimiento doctrinal ante este nuevo paradigma que ha surgido de la sociedad de la información, la globalización, y el adelanto tecnológico sobre el derecho en general.

II. ESTADO DE LA CUESTIÓN: EL EMPLEO DE LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El análisis del estado de la cuestión se realiza desde dos ópticas: la primera, las consecuencias prácticas del uso del *Internet* por parte de la administración pública, y con esto advertir las ventajas y desventajas por el uso de la misma; y la segunda, la evolución doctrinaria que se ha generado para dar respuestas a los problemas suscitados con ocasión del uso del *Internet* por la administración pública.

Para la doctrina española es inexorable que la profusión del uso de las nuevas tecnologías¹ ha permeado en las relaciones jurídicas tributarias;² esta misma observación se ha llevado a cabo

1 La doctrina española ha coincidido en señalar que las nuevas tecnologías se refieren a la tecnología de la información, es decir, a la tecnología de las telecomunicaciones, y que esta tecnología invariablemente está incidiendo en el derecho. Pérez Luño sostiene que el derecho siempre ha estado vinculado con el desarrollo de la ciencia y de la técnica. Pérez Luño, Antonio-Enrique, *Nuevas tecnologías, sociedad y derecho. El impacto socio-jurídico de las nuevas tecnologías de la información*, Madrid, Libros de Fundesco, 1987, pp. 59 y ss. Al respecto han surgido varias posturas, unas más audaces que otras, como las que anuncian cambios sustanciales en los conceptos de derecho tributario, en esta corriente encontramos principalmente a Arrieta Martínez de Pinsón, entre otros autores. Por su parte, Ruiz Miguel ha denominado a esta postura como "apocalíptica", y señala que la posición más tradicional, la cual concibe como "integradora", es aquella que acude a la aplicación de principios y reglas, y a la que se suscribe. Invariablemente, la opinión de la mayoría de los autores españoles que se han ocupado del tema, entre los que destacan Agulló Agüero, Casero Barrón, Gómez Reino-Carnota, Vázquez del Rey Villanueva, han señalado que las tecnologías de la información plantean situaciones tributarias problemáticas. Téllez Aguilera, Abel, *Nuevas tecnologías. Intimidad y protección de datos. Estudio sistemático de la Ley Orgánica 15/1999*, Madrid, Edisofer, 2001, pp. 40 y ss.; Arrieta Martínez de Pinsón, Juan, "Derecho tributario e informática", pp. 15 y ss.; Ruiz Miguel, Carlos, "Derechos constitucionales, fiscalidad e *Internet*", p. 42; Casero Barrón, Ramón, "El comercio electrónico y la tributación internacional", p. 71; y Vázquez del Rey Villanueva, Antonio, "Convenios de doble imposición y rentas derivadas de los programas de ordenador", p. 90, en García Novoa, César y Gómez Reino-Carnota, Enrique (coords.), *Derecho tributario e informática*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000; Agulló Agüero, Antonia, "El marco internacional de la fiscalidad del comercio electrónico", *Actualidad Informática Aranzadi*, núm. 33, octubre de 1999, pp. 1, 9 y ss.

2 Ruibal Pereira, Luz María, "La aplicación de la informática en el procedimiento actual de gestión tributaria: especial referencia a las liquidaciones paralelas", en García No-

en organismos internacionales, principalmente la OCDE; es así que en un estudio publicado sobre la administración de tributos en Chile se destaca que el Servicio de Impuestos Internos (SII) estableció como una decisión estratégica darle mayor prioridad al desarrollo del uso del *Internet* para propósitos tributarios; en este sentido, para el 2000 se experimentó que más de la mitad de la información tributaria había sido almacenada *on line* por los empleados públicos, y un cuarto de lo recaudado del impuesto sobre la renta se había hecho por vía *Internet*;³ de esta manera, *Internet* se ha convertido en el modelo tecnológico a seguir en el proceso de modernización del sector público chileno.⁴

La experiencia chilena⁵ es un buen ejemplo a resaltar, en virtud de las ventajas que ha ofrecido tanto a la administración tributaria como a los contribuyentes. Para la primera, se han reducido los costos del procesamiento de datos, sobre el uso del papel, impresiones, enmienda de errores, cambios de horarios⁶ de los emplea-

voa, César y Gómez Reino-Carnota, Enrique (coords.), *op. cit.*, nota anterior. Para García Gómez, precisamente en la administración tributaria se presenta una nueva relación entre ésta y el contribuyente, mejorando la calidad de los servicios, reduciendo costos y fraudes tributarios; García Gómez, Antonio J., "El control de la administración tributaria sobre las operaciones comerciales a través de *Internet*", en Cayón Gallardo, A. (ed.), *Internet y derecho*, Zaragoza, Gobierno de Aragón, 2001, p. 407; Segarra Tormo, Santiago, "Servicios que la AEAT ofrece a través de *Internet*", *Partida Doble, Revista de Contabilidad Auditoría y Empresa*, núm. 114, septiembre de 2000, p. 48; Delgado García, Ana María y Oliver Cuello, Rafael, "Las declaraciones tributarias telemáticas", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 259, enero-marzo de 2001, p. 186.

³ Kana, Liselott y Barraza, Fernando, *Taxing Time for E-Government*, OECD Observer, 2000, p. 50.

⁴ Se puede destacar que no únicamente ha sido un modelo dentro de Chile; debido a las mesas de trabajo sobre Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, organizadas por la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados en el verano de 2001, Javier Etcheberry acudió a México a exponer el caso chileno.

⁵ La AEAT también ha tenido en consideración que la telemática es necesaria para una administración tributaria cómoda, tanto para los ciudadanos, como para los propios funcionarios hacendarios, así ya lo ha manifestado Segarra Tormo, director del Departamento de Informática de la AEAT. Segarra Tormo, Santiago, "Relaciones entre la administración tributaria y los contribuyentes por vía electrónica", en Mateu de Ros, R. y Cendoya Méndez de Vigo, *Derecho de Internet. Contratación electrónica y firma digital*, Pamplona, Aranzadi, 2000, p. 583.

⁶ En España se ha considerado la ampliación del horario a 24 horas, incluidos sábados y días festivos. Segarra Tormo, Santiago, "Relaciones entre la administración...", *cit.*, nota anterior, p. 583; *id.*, "Servicios que la AEAT ofrece...", *cit.*, nota 2, p. 48.

dos entre la provincia y la administración central, y se ha dado una verdadera simplificación administrativa, así como una reducción de la evasión fiscal debido a la base de datos sobre los contribuyentes.⁷ En el caso de los contribuyentes, se han disminuido las horas-visita a las oficinas de la tesorería, así como las llamadas telefónicas; se ha hecho más transparente la recaudación de las contribuciones; se proporciona información al contribuyente sobre lo recaudado y su destino —lo que ayuda en el ánimo del contribuyente para pagar sus tributos—; se efectúa la devolución de impuestos, especialmente del IVA y del ISR, vía *Internet* en un plazo de un mes; y se mantiene la secrecía sobre la información privada del contribuyente, mediante número de identificación fiscal personal, código secreto, y un número de expediente del impuesto devuelto; para el caso de inconformidades se realiza una notificación formal vía *Internet*.⁸

Además de las ventajas que se pudieron observar en el sistema de recaudación chileno, también podemos destacar otras, tales como la disminución de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.⁹

También es necesario destacar que el desenvolvimiento del comercio electrónico y el empleo de las nuevas tecnologías en la vida cotidiana, han impulsado a las administraciones tributarias ha reconvertir los mecanismos de control fiscal, así como en las aplicaciones de gestión tributaria, y con ello evitar evasión o elusión fiscal.¹⁰ La informatización como instrumento en la cooperación administrativa, fue una de las propuestas que realizó la Comisión de las Comunidades Europeas en su informe del 28 de enero de 2000, sobre cooperación administrativa respecto al IVA, precisamente para solventar los problemas del comercio electrónico.

7 La mayoría de las administraciones tributarias que han apostado por el uso del *Internet* han hecho hincapié en la base de datos de los contribuyentes, tratando de organizar un “Sistema de Información” de las propias administraciones en el que se almacenará toda la información del contribuyente respecto a sus obligaciones tributarias, así como todas las referencias sobre las administraciones tributarias, la manera de tributar, lugar, fecha... en fin, toda la información concerniente al pago y gestión de las contribuciones. Segarra Tormo, Santiago, “Relaciones entre la administración...”, *cit.*, nota 5, p. 583.

8 Kana, Liselott y Barraza, Fernando, *op. cit.*, nota 3, pp. 50 y ss.

9 García Gómez, Antonio J., *op. cit.*, nota 2, p. 414.

10 *Ibidem*, p. 409.

En España, la Agencia Española de la Administración Tributaria (AEAT) se ha visto influenciada por el uso de *Internet*, por lo cual ha adoptado una actitud activa ante esta nueva herramienta de trabajo, distinguiendo dos tipos de servicios: los personalizados y los no personalizados. El primero se refiere a la información tributaria sobre legislación y criterios administrativos; obtención de formularios; descarga de programas para PC; e información sobre deudores. El segundo se enfoca a la realización de trámites tributarios, tales como declaraciones firmadas electrónicamente; certificados de autenticidad de los signatarios; pagos de impuestos por *Internet* (declaración liquidación); consulta de datos fiscales; y censos de operadores intracomunitarios.¹¹

De acuerdo con las estadísticas proporcionadas por la Memoria de 1999 del Ministerio de Hacienda, se observa que la presentación de declaraciones en *Internet* por concepto de retención e ingresos a cuenta fueron: 220,457; por retención a fondos de inversión: 974; por el impuesto al valor añadido: 153,028; por IVA a exportadores: 53,714; por grandes empresas fue: 18,437.¹² Por lo tanto, se ve con optimismo el uso de las nuevas tecnologías por parte de la administración tributaria, además de que ha sido bien valorado por los contribuyentes, en virtud de su utilización.

En el país ibérico se ha llegado a la conclusión de que va a ser el propio ciudadano el que en un futuro próximo exija a la administración tributaria relacionarse exclusivamente por los medios electrónicos, descartando la posibilidad de hacerlo de la manera convencional.¹³

Respecto a la regulación jurídica de la actividad telemática de la administración tributaria, teniendo en consideración los casos de España y México, la primera cuenta con una vasta legislación al respecto, así tenemos la Ley 39/1992 de 26 de noviembre intitulada: Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAPPAC),¹⁴ publicada en

11 Segarra, Santiago, "Servicios que la AEAT ofrece...", *cit.*, nota 2, pp. 49 y ss.

12 Véase www.mihac.es/INSPGRAL/MT99/cap4.pdf.

13 Segarra, Santiago, "Servicios que la AEAT ofrece...", *cit.*, nota 2, p. 48.

14 Artículo 45. *Incorporación de los medios técnicos*. 1. Las administraciones públicas impulsarán el empleo y aplicación de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos

el BOE núm. 285; esta ley es el instrumento jurídico donde se plasma la política pública a favor de la aplicación y utilización de las nuevas tecnologías en el desarrollo de la administración pública, es decir, se convierte en una política de Estado al darle fuerza coercitiva al uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos (artículo 45, párrafo 1). El artículo 45 además de establecer la obligación legal de la difusión y uso de las nuevas tecnologías en el desarrollo de las actividades de la administración pública, distingue entre los medios electrónicos, informáticos y telemáticos. Asimismo, se habla ya de una relación informatizada entre el ciudadano y la administración pública,¹⁵ con el propósito de ejercer sus derechos respecto a los procedimientos a favor del ciudadano (párrafo segundo). Además, se incorporan tres garantías para los ciudadanos: la primera concerniente a la identificación de las autoridades; la segunda, a la publicidad y garantía del uso de los programas informáticos; y la tercera, a la validez y eficacia de los documentos con soporte informático; que tienen como condiciones *sine qua non* la autenticidad, integridad y conservación, así como el cumplimiento de los requisitos establecidos en el marco legal (párrafos tercero, cuarto y quinto del artículo 45).

para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la utilización de estos medios establecen la Constitución (RCL 1978, 2836) y las leyes. 2. Cuando sea compatible con los medios técnicos de que dispongan las administraciones públicas, los ciudadanos podrán relacionarse con ellas para ejercer sus derechos a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con respecto de las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento. 3. Los procedimientos que se tramiten y terminen en soporte telemático, garantizarán la identificación y el ejercicio de la competencia por el órgano que la ejerce. 4. Los programas y aplicaciones electrónicos, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por las administraciones públicas para el ejercicio de sus potestades, habrán de ser previamente aprobados por el órgano competente, quien deberá defender públicamente sus características. 5. Los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por las administraciones públicas, o los que éstas emitan como copias de originales almacenados por estos mismos medios, gozarán de la validez y eficacia de ser documentos originales, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación, y en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por ésta u otras leyes.

¹⁵ García Gómez hace referencia a una Agencia Tributaria Electrónica, en cumplimiento del mandato de la LRJAPPAC. García Gómez, Antonio J., *op. cit.*, nota 2, p. 408.

La administración tributaria mexicana ha comenzado su reconversión, desde fechas muy recientes, tanto en el nivel legislativo,¹⁶

16 La Ley de Ingresos de la Federación para 2002, publicada el 1o. de enero de 2002, en su capítulo IV sobre “La Información, la transparencia, y la evaluación de la eficiencia recaudatoria, la fiscalización y el endeudamiento”, especialmente el artículo 23 señala: “El Ejecutivo federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, estará obligado a proporcionar información sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública, al Congreso de la Unión en los siguientes términos:... IV. Los datos estadísticos y la información sobre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tenga disponibles que puedan contribuir a una mejor comprensión de la evolución de la recaudación y del endeudamiento, que los diputados y senadores soliciten por conducto de las comisiones de Hacienda y Crédito Público respectivas. Dicha información deberá entregarse en forma impresa y en *medios magnéticos* en los términos que estas comisiones determinen. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público proporcionará dicha información en un plazo no mayor de 30 días naturales, contados a partir de la solicitud que se haga”. El artículo 20, séptimo párrafo del CFF, establece: “Se aceptarán como medios de pago, los cheques certificados o de caja, los giros postales, telegráficos o bancarios y las transferencias de fondos reguladas por el Banco de México; los cheques personales únicamente se aceptaran en los casos y con las condiciones que establezca el reglamento de este código. Los contribuyentes obligados a presentar pagos provisionales mensuales de conformidad con las leyes fiscales respectivas, deberán efectuar el pago de sus contribuciones mediante *transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación* de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La citada dependencia podrá autorizar a otros contribuyentes a efectuar el pago de sus contribuciones mediante transferencia electrónica de fondos”. El segundo párrafo del artículo 31 del CFF establece: “Los contribuyentes que estén obligados a presentar pagos provisionales mensuales de conformidad con las leyes fiscales respectivas, en lugar de utilizar las formas a que se refiere el párrafo anterior, *deberán presentar, a través de medios electrónicos*, las declaraciones, o los avisos establecidos en las disposiciones fiscales que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, y cumplir los requisitos que se establezcan en dichas reglas para tal efecto. Adicionalmente, los contribuyentes podrán presentar las declaraciones o avisos correspondientes en las formas aprobadas por la citada dependencia, para obtener el sello o impresión de la máquina registradora de la oficina autorizada que reciba el documento de que se trate, debiendo cumplir los requisitos que dicha Secretaría señale mediante reglas de carácter general. Los contribuyentes distintos de los anteriores podrán presentar a través de medios electrónicos declaraciones y avisos, en los casos y reuniendo los requisitos que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general”. Por su parte, en la LISR se establece en el capítulo de las deducciones, en el artículo 31: “Las deducciones autorizadas en este título deberán reunir los siguientes requisitos:... III. Estar amparadas con documentación que reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales relativa a la identidad y domicilio de quien la expida, así como de quien adquirió el bien de que se trate o recibió el servicio y que los cuyo monto exceda de \$2,000.00, se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los *MONEDEROS ELECTRÓNICOS QUE AL EFECTO AUTORICE EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA*, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado. Los pagos que en los términos de esta fracción deban efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, también podrán realizarse mediante *TRASPASOS DE CUENTAS EN INSTITUCIONES* de crédito o casas de bolsa. Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones con cheques nominativos, tarjetas de crédito, de débito, de servicios, *MONEDEROS ELECTRÓNICOS O MEDIANTE TRASPASOS DE CUENTAS EN INSTITUCIONES* de crédito o casas de bolsa a que se refiere esta fracción, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o

como en el reglamentario,¹⁷ debido a las modificaciones tributarias que ocurrieron en ambas materias a lo largo de 2002.

Así tenemos que ahora el contribuyente mexicano, desde la comodidad de su casa o trabajo, tiene la facilidad de realizar pagos, declaraciones, obtención de certificados, revisar sus cuentas a través de la página *WEB* de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues al pulsar el ratón en el icono del Servicio de Administración Tributaria (SAT), éste muestra una serie de posibilidades para el contribuyente.

Una de las interrogantes que se realizaban al principio del presente trabajo, se refiere a las consecuencias que han surgido con motivo del empleo de la informática por parte de la administración pública; en este sentido, a continuación destacaremos a nuestro parecer las más importantes:

- Incremento de los deberes de colaboración de terceros.¹⁸

en zonas rurales, sin servicios bancarios. Cuando los pagos se efectúen mediante cheque nominativo, este deberá ser de la cuenta del contribuyente y contener su clave del Registro Federal de Contribuyentes así como, en el anverso del mismo la expresión 'para abono en cuenta del beneficiario'. Los contribuyentes podrán optar por considerar como comprobante fiscal para los efectos de las deducciones autorizadas en este título, los originales de los estados de cuenta de cheques emitidos por las instituciones de crédito, siempre que se cumplan los requisitos que establece el artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación". A su vez, el artículo 32 de la misma ley establece: "Para los efectos de este título, no serán deducibles:... XX. El 50% de los consumos en restaurantes para que proceda la deducción de la diferencia, el pago deberá hacerse invariablemente mediante tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a TRAVÉS DE LOS MONEDEROS ELECTRÓNICOS QUE AL EFECTO AUTORICE EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Serán deducibles al 100% los consumos en restaurantes que reúnan los requisitos de la fracción V de este artículo sin que se excedan los límites establecidos en dicha fracción...". Y, por último, el decreto por el que se exime del pago de los impuestos que se mencionan y se otorgan facilidades administrativas a los diversos contribuyentes, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 31 de mayo de 2002.

¹⁷ Resolución de facilidades administrativas para los sectores de los contribuyentes que en la misma se señalan para 2002, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 12 de abril de 2002; Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002 y su Anexo 1, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 19 de junio de 2002.

¹⁸ García Gómez apunta que las instituciones financieras auxilian a las administraciones tributarias en la retención e ingreso del impuesto en las personas no residentes. García Gómez, Antonio J., *op. cit.*, nota 2, p. 411; en este mismo sentido, podemos observar que en México las instituciones financieras realizan esta recaudación ya como obligación autónoma y de la cual reciben un beneficio fiscal. Ríos Granados, Gabriela, "La retención en el derecho tributario: obligación *ex lege* de los patrones", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, nueva serie, año XXXIV, núm. 100, enero-abril de 2001, pp. 209-243.

- Mayor protección al derecho de la intimidad de los contribuyentes.
- En España, ofrecer mayor vinculación jurídica de las consultas fiscales.
- En México, la proliferación de las reglas de carácter general.

III. LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA ANTE EL DILEMA DEL USO DE LA INFORMÁTICA EN LA ADMINISTRACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Anteriormente¹⁹ hemos señalado que las relaciones entre el Poder Ejecutivo y Legislativo ponen de manifiesto la constante invasión del ámbito de competencia por parte del primero hacia el segundo, lo cual da como resultado la vulneración de los principios de legalidad y seguridad jurídica. Sumada a esta circunstancia, se presenta la posibilidad de que el uso de la informática por parte de la administración tributaria genere mayor incertidumbre.

La reglamentación del uso informático, telemático y electrónico en México puede generar controversias debido a su verificación mediante resoluciones misceláneas a la usanza común de la SHCP; sin embargo, en este punto no radica el problema, porque la razón de estas resoluciones es ayudar a la buena gestión del cobro del tributo, la dificultad radica en que dichas resoluciones posibiliten el establecimiento de derechos, deberes y obligaciones al contribuyente respecto a los elementos esenciales de las contribuciones.

La incorporación del uso de los medios magnéticos, electrónicos, de sistemas de registro y de pago electrónicos se hace por mandato de ley,²⁰ cumpliendo con el principio de legalidad; no obstante,

¹⁹ Ríos Granados, Gabriela, "Las relaciones entre el Ejecutivo y Legislativo desde la perspectiva del derecho tributario", en Mora-Donatto, Cecilia (coord.), *Relaciones entre Gobierno y Congreso, Memoria del VII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002, pp. 514 y ss.

²⁰ Así tenemos el ejemplo de la LISR en los artículos 101, fracción X; 118, fracción V; y 143, último párrafo, que establece como obligación para las personas: "respecto a las declaraciones deberán presentarse a través de medios electrónicos en la Dirección de correo electrónico que señale el SAT, mediante disposiciones de carácter general".

las obligaciones y los deberes de los contribuyentes se canalizan a través de las resoluciones de carácter general.²¹

21 Se observa, no felizmente, que en México el desarrollo doctrinal sobre la naturaleza jurídica de las resoluciones misceláneas es muy somero, debido a que en los manuales de derecho tributario no se trata este tema con profusión, ni siquiera se hace referencia en el capítulo sobre las fuentes formales del derecho tributario mexicano. La mayoría de los autores, como Margain Manautou, Sánchez León, Arroja Vizcaino, De la Garza, Hallivis Pelayo, entre otros, consideran como fuentes formales la ley, el decreto ley, el decreto delegado, el reglamento, la circular, la jurisprudencia, los tratados o convenios internacionales, los principios generales del derecho y la doctrina. En el caso de la costumbre, sí la mencionan por mera didáctica: Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 2002, pp. 39 y ss.; Arroja Vizcaino, Adolfo, *Derecho fiscal*, México, Themis, 2000, pp. 30 y ss.; Margain Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2000, pp. 27 y ss.; Sánchez de León, Gregorio, *Derecho fiscal mexicano*, México, Cárdenas Editores, 2000, pp. 411 y ss.; Hallivis Pelayo, Manuel, *Tratado de derecho fiscal y administración tributaria de México*, México, Tax Editores, 2000, pp. 164 y ss. Sin embargo, podemos mencionar que el fundamento legal de las resoluciones fiscales es el artículo 39 del CFF, en el que se establece la facultad del Ejecutivo federal para dictar resoluciones de carácter general respecto a tres supuestos: *Primero*: condonar o eximir, total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, con motivo de una situación grave por causas económicas del país o por catástrofes debidas a fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias; *segundo*: dictar las medidas relacionadas con la administración, control, o forma de pago y procedimientos señalados con el sujeto, objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o sanciones de las mismas, con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales; y *tercero*, conceder subsidios o estímulos fiscales. El fundamento constitucional de este artículo es la fracción I del artículo 89 de la CM, sobre la facultad reglamentaria que tiene el presidente de la república. A nuestro juicio, y con el ánimo de esclarecer un poco la naturaleza jurídica de las resoluciones misceláneas, las consideramos actos materialmente legislativos, debido a que normalmente son normas generales, impersonales y abstractas; y cuyo objetivo está particularmente establecido en el artículo 39 del CFF. Sin embargo, no se debe llegar a sostener que estas resoluciones son reglamentos, en virtud de que la facultad reglamentaria es exclusiva del presidente de la república, y de acuerdo con Arroja Vizcaino la ejerce con el único propósito de pormenorizar, particularizar y desarrollar en forma concreta los principios y enunciados generales contenidos en una ley emanada del Congreso de la Unión, con el fin de llevar a cabo la ejecución de esta última, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia. Arroja Vizcaino, Adolfo, *op. cit.*, en esta misma nota, pp. 30 y ss. La facultad reglamentaria es limitada porque rompe con el principio de división de poderes. En el mismo hilo de esta argumentación, tampoco se puede decir que las resoluciones misceláneas son circulares administrativas. En un primer acercamiento, el fundamento legal de éstas últimas es el artículo 35 del CFF. En segundo lugar, su finalidad es instruir a las dependencias acerca de los criterios establecidos por la autoridad, jerárquicamente superior, para la tramitación y resolución uniforme de determinados asuntos. Al respecto, Arroja Vizcaino apunta que las circulares, en la mayoría de los casos, contienen reglas de carácter general, de las cuales derivan derechos y obligaciones para los contribuyentes. Arroja Vizcaino, Adolfo, *op. cit.*, en esta misma nota, pp. 52 y ss. Por lo que, finalmente, nosotros podemos considerar que las resoluciones misceláneas, al igual que las circulares tienen en común reglas de carácter general que vinculan a los administrados. Y por último, otro punto sobre el cual nos surge la duda, es sobre la facultad del secretario de Hacienda para emitir resoluciones misceláneas, ya que como hemos mencionado arriba es una facultad exclusiva del Ejecutivo, y de acuerdo con la CM, es la persona del presidente de la república quién detenta ese poder, y no así sus

En nuestra opinión resulta positivo el uso racional de estas reglas de carácter general para la implantación de los instrumentos electrónicos, informáticos y telemáticos, al servicio de la gestión de las contribuciones. Sin embargo, también somos conscientes de que no se debe abusar de estas reglas, además de la tecnificación de la administración tributaria, porque puede producir mayor inseguridad jurídica al contribuyente, y a su vez generar la ineficiencia del uso de las nuevas tecnologías por parte de la administración tributaria.

De acuerdo con el régimen jurídico fiscal mexicano, las resoluciones misceláneas fiscales son fuentes de derecho, en virtud de que el propio legislador le confirió ese alcance a las disposiciones de carácter y aplicación general, pero dentro del ámbito legislativo.²² No obstante, como ya lo hemos manifestado, para la doctrina mexicana²³ estas resoluciones no constituyen fuentes de derecho fiscal. Dichas resoluciones a su vez contienen reglas de carácter general, impersonal y abstracta, cuyo cometido es facilitar el cumplimiento de las obligaciones al contribuyente.²⁴

encargados del despacho. Esta cuestión ya la hemos estudiado en Ríos Granados, Gabriela, "Las relaciones entre el Ejecutivo...", *cit.*, nota 19, pp. 514 y ss.

22 Esto en virtud de la siguiente tesis: "RESOLUCIÓN MISCELÁNEA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2000, EXPEDIDA POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. LA REGLA 3.7.1. ES DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA DENTRO DEL ÁMBITO ADMINISTRATIVO. La regla 3.7.1, contenida en la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 2000, expedida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es de observancia obligatoria, en virtud de que el propio legislador le confirió ese alcance a las disposiciones de carácter y aplicación general, pero dentro del ámbito administrativo, que la referida Secretaría de Estado debe emitir y publicar, en términos de los artículos 89 del Reglamento de la Ley Aduanera y del 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, pues a pesar de que las mismas no tienen el carácter de ley, es indiscutible que forman parte integral de los preceptos 50, 61, fracción VI, de la Ley Aduanera y 89 del reglamento de dicha ley, dado que para efectos de lo dispuesto en ellos, señala cuáles son las mercancías que constituyen el equipaje de los pasajeros internacionales. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO. Clave: XIV.2o. , Núm. 57 A. Amparo en revisión 527/2001. Beatriz Reyes Escobedo. 1o. de marzo de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Alfonso Gabriel García Lanz, secretario de tribunal autorizado por el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de magistrado. Secretario: Mario Andrés Pérez Vega. Materia: Administrativa".

23 Véase *supra* nota 20.

24 De acuerdo con la siguiente tesis de jurisprudencia: "MISCELÁNEA FISCAL. LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA CARECE DE COMPETENCIA PARA CONOCER DEL RECURSO DE REVISIÓN EN QUE SE CUESTIONA LA CONSTITUCIONALIDAD DE AQUELLA RESOLUCIÓN. De conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), y último párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 84, fracción I, inciso a) y 85, fracción II, de la Ley de Amparo; 10, fracción II, inciso a) y 21, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica

IV. EL USO DE LA INFORMÁTICA EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN Y GESTIÓN DEL TRIBUTO

Como preámbulo de este capítulo, es necesario hacer notar que la administración tributaria está ante una nueva faceta en el desarrollo de sus facultades. Porque, por una parte, se presenta como

del Poder Judicial de la Federación, corresponde conocer a la Suprema Corte de Justicia de la Nación del recurso de revisión en amparo contra sentencias pronunciadas por los Jueces de Distrito, cuando subsista en el recurso el problema de constitucionalidad, si en la demanda de amparo se impugnó la constitucionalidad de una ley, tratado internacional o reglamento expedido por el presidente de la República en uso de la facultad reglamentaria que le otorga el artículo 89, fracción I, de la propia Constitución federal, por el jefe del Distrito Federal o por los gobernadores de los Estados y, en todos los demás casos, salvo que se plantee invasión de soberanías o la interpretación directa de un precepto de la Carta Magna, compete conocer de la revisión a los Tribunales Colegiados de Circuito. En consecuencia, si en un juicio de amparo se reclama la constitucionalidad de una resolución miscelánea fiscal, expedida por el subsecretario de ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en ausencia del titular y del subsecretario del ramo, con fundamento, entre otros, en el artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, que establece que las autoridades fiscales procurarán 'publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes', se concluye que no se surte la competencia de este Alto Tribunal para conocer del recurso de revisión en el que subsista tal problema de constitucionalidad, sino la de los Tribunales Colegiados de Circuito, puesto que la resolución reclamada no fue expedida por el presidente de la república en uso de su facultad reglamentaria, sino por un subsecretario de Estado con base en el referido precepto del código tributario, esto es, aun cuando la resolución miscelánea fiscal contiene reglas generales, impersonales y abstractas para facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, ello no da lugar a considerar que tal resolución tiene el carácter de reglamento y que, por tanto, se ubica dentro de los ordenamientos cuyo análisis de constitucionalidad compete realizar al máximo tribunal del país, pues tanto la Constitución federal, como la Ley de Amparo y la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, son claras al especificar que debe tratarse de reglamentos expedidos por el presidente de la república, o bien, de reglamentos expedidos por los gobernadores de los Estados o por el jefe del Distrito Federal. Clave: 2a./J., núm. 27/2002. Amparo en revisión 3406/97. BMG Entertainment México, S. A. de C. V. 20 de febrero de 1998. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot. Amparo en revisión 702/98. Sistecel, S. A. de C. V. y otro. 19 de marzo de 1999. Mayoría de cuatro votos. Disidente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Homero Fernando Reed Ornelas. Amparo directo en revisión 927/2000. Telas Selectas del Bajío, S. de R. L. de C. V. 6 de octubre de 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Gabriel Clemente Rodríguez. Amparo en revisión 1106/99. Altos Hornos de México, S. A. de C. V. 11 de mayo de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco. Amparo directo en revisión 1710/2001. R. R. Donnelley México, S. A. de C. V. 25 de enero de 2002. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot. Tesis de jurisprudencia 27/2002. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de diecinueve de abril de dos mil dos. Materias: ConstitucionalAdministrativa. Las cursivas son nuestras".

una administración tributaria *asistencia*²⁵ y, por otra, establece la obligación tanto a los contribuyentes como a los demás sujetos pasivos, de verificar todas sus obligaciones principales y accesorias a través de *Internet*. Por lo tanto, se convierte en una “administración tributaria amigable para el contribuyente”, en el sentido de que ofrece a través de los medios electrónicos todas las posibilidades de asistencia a los sujetos pasivos, pero sin dejar de lado el aumento de obligaciones tributarias vía *Internet* a favor de una buena gestión de la administración tributaria.

Respecto a la administración tributaria mexicana, debido a la novísima implantación de las nuevas tecnologías, se considera conveniente que se establezca de forma expresa, por parte de dicha administración, un periodo de transición en el cual, en un principio, la información conste en base documental²⁶ y electrónica, y que posteriormente, cumplidos ciertos plazos y modalidades, bien sea mediante una *vacatio legis*,²⁷ se establezca como única obligación la información en medios electrónicos.

25 Delgado García, Ana María y Oliver Cuello, Rafael, *op. cit.*, nota 2, pp. 198 y ss. En este sentido, ya se hablaba del simple deber de colaboración con la administración tributaria, enunciándose como *el apoyo a lo comunitario por parte de todos*, es decir, la tarea conjunta administración-ciudadanos, dentro de unas relaciones nuevas de apoyo mutuo. Mantero Sáenz, Alfonso, “El deber de información tributaria (artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria)”, *CT*, núm. 53, 1985, pp. 50 y ss. La administración tributaria aragonesa proporciona en esta línea asistencia al contribuyente, contempla en su página una guía para el contribuyente, así como un manual de información tributaria, el cual sirve como una guía rápida de algunos elementos que configuran cada tributo o precio público. Jiménez Compaired, Ismael, “Las administraciones tributarias aragonesas en la red”, en Cayón Gallardo, A. (ed.), *op. cit.*, nota 2, p. 455. En México, esta labor asistencial se considera como una función auxiliar o de apoyo de la administración tributaria, esto es, primero se consideran como funciones estructurales de la administración tributaria, la recaudatoria, la de control de las obligaciones tributarias, la de comprobación del cumplimiento a estas obligaciones, y por último, la asistencial o auxiliar. Hallivis Pelayo, Manuel, *op. cit.*, nota 21, pp. 169 y ss.

26 Como son los libros de contabilidad.

27 Al respecto, se considera conveniente una *vacatio legis* de un tiempo pertinente y considerable, y no como en México se acostumbra a establecer de un sólo día. En este mismo sentido, se observa la opinión de Arroja Vizcaino, quien señala que se debe reformar el artículo 7o. del CFF, para establecer una *vacatio legis* de cuando menos quince días, como un imperativo de aplicación uniforme y no susceptible de excepciones. Arroja Vizcaino, Adolfo, *op. cit.*, nota 21, p. 44. Por su parte, Margain Manautou explica que la *razón económica* ha sido el imperativo para establecer un día de *vacatio legis*, argumento que nosotros vemos muy discutable, debido a que se prima la cuestión recaudatoria, sobre el derecho subjetivo del contribuyente a un mejor conocimiento de sus obligaciones y derechos tributarios. Margain Manautou, Emilio, *op. cit.*, nota 21, p. 35.

Para mayor certidumbre jurídica, se debe establecer la obligación tanto a la administración pública como a los legisladores, de la incorporación en toda la legislación fiscal de una *cláusula expresa* en los artículos referentes a la conservación de los documentos, la cual señale que se debe informatizar dicha documentación. Porque tal como se encuentra en la actualidad, pueden observarse innumerables preceptos que contienen ejemplos,²⁸ los cuales únicamente establecen como obligación la conservación de documentación en papel, como es el caso de los comprobantes fiscales.

Asimismo, en este proceso de homologación, se debe relacionar dicha cláusula con la obligación de llevar la contabilidad (artículo 28, Código Fiscal de la Federación de México). En resumen, todas las exigencias concernientes a expedición de comprobantes, conservación de una copia de los mismos y expedición de constancias deberán homologarse con las nuevas tecnologías, logrando documentos informatizados, y generando al contribuyente mayor comodidad en la realización de estas obligaciones accesorias.

En la actualidad podemos encontrar ejemplos de este proceso de homologación, como el artículo 101 de la Ley del Impuesto sobre la Renta Mexicana (LISRM), que trata sobre las obligaciones de las personas morales; en un primer término, enumera todas las obligaciones de llevar contabilidad, expedir comprobantes y guardar la documentación; y, posteriormente, hace mención sobre la contabilidad mediante *el sistema de registro electrónico*, señalando que el obligado debe proporcionar dicha información en *dispositivos magnéticos procesados*, de acuerdo con lo que señale el SAT a través de las reglas de carácter general. En el mismo sentido, está contemplado el artículo 133 de la LISRM, sobre los contribuyentes personas físicas dedicadas a actividades agrícolas, ganaderas, pes-

28 Es el caso de las sociedades consolidadas, el artículo 64 de la LISR establece la obligación de llevar registros que permitan determinar la cuenta de utilidades neta consolidada, de las utilidades y pérdidas fiscales generadas por las sociedades consolidadas. Además, establece la obligación de conservar dichos registros, y la documentación comprobatoria, por todo el periodo en que la sociedad controladora consolide su resultado fiscal, con cada una de sus sociedades controladas. Asimismo, se establece que la sociedad controladora podrá obtener autorización del SAT, cada 10 ejercicios, para no conservar dicha documentación, siempre que cumpla con los requisitos que se establezcan en las reglas de carácter general.

queras o silvícolas o de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros. Este artículo sigue la misma sistemática que el anterior, y en su párrafo VI, sobre la declaración anual, establece la obligación de transmitir a través de *medios electrónicos* las declaraciones sobre las cantidades entregadas con motivo del crédito al salario (artículo 118, párrafo V); declaraciones sobre el saldo insoluto de los préstamos garantizados por residentes en el extranjero (artículo 86, párrafo VII); declaraciones sobre las operaciones efectuadas con proveedores o clientes (artículo 86, párrafo VIII); y declaraciones sobre las retenciones del ISR y de pagos a residentes en el extranjero, así como de los donativos recibidos (artículo 86, párrafo IX). Otro ejemplo más es respecto a las personas físicas que realizan exclusivamente actividades empresariales, cuyos ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior no hayan superado el techo de \$4'000,000.00 (artículo 134), se establece la obligación de tener máquinas registradoras de comprobación fiscal o equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal.

V. EL CONTROL DE LA ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SOBRE LOS ACTOS REALIZADOS EN *INTERNET*

Para las administraciones tributarias es indiscutible que el comercio electrónico genera evidentes dificultades para un control fiscal efectivo.²⁹ Este capítulo principalmente se ocupará de recoger algunas propuestas sobre el control de la administración tributaria sobre los actos realizados *on line*.

Estas propuestas han sido estudiadas en organismos internacionales. En el caso de la OCDE, es obligada la referencia a la Conferencia de Ottawa³⁰ que arrojó interesantes resultados; entre ellos se observa la imperiosa necesidad de identificar al operador económico

²⁹ Falcón y Tella, Ramón, "Tributación e *Internet*: aplicación de las reglas generales, con adaptación en su caso, como alternativa al *bit tax*", *QF*, núm. 10, mayo de 1998, p. 5.

³⁰ Celebrada en octubre de 1998. En donde se establecieron las condiciones tributarias marco y un programa de trabajo en el que básicamente se estudian las pautas para establecer las reglas tributarias sobre el comercio electrónico. Los comentarios a este respecto véanse en Gildemeister Ruiz Huidobro, Alfredo, "Comercio electrónico y tributación al consumo", *Revista Electrónica de Derecho Informático*, núm. 28, 2000.

cibernético. En tal sentido, los protocolos,³¹ las normas de certificación electrónica, son un buen instrumento para realizar un registro de los contribuyentes; así el uso de la firma electrónica avanzada permitirá la identificación de los operadores electrónicos, por lo cual se podrá formar un registro de firmas electrónicas (*registro cibernético*) en el que se lleven a cabo labores censales sobre los operadores económicos cibernéticos, así como el establecimiento obligatorio en las declaraciones censales que realicen dichos operadores acerca de la fecha de inicio de su actividad, los nuevos datos sobre las operaciones de comercio electrónico (tales como nombres de dominio, direcciones de correo electrónico, utilización de seudónimos), pero sobre todo aquellos datos que permitan identificar al operador.³²

La cooperación y asistencia mutua entre las distintas administraciones tributarias es fundamental en este cambio. En el caso del intercambio y cruce de información cobra mayor actualidad, cuestión que ya ha sido establecida en los tratados de doble tributación en una cláusula específica.

El uso de los deberes de colaboración se multiplica para los intermediarios cibernéticos, principalmente los financieros, las entidades de certificación y los proveedores de acceso. Este deber sobre terceros es fundamental para evitar la evasión fiscal, o como lo ha llamado Falcón y Tella: “nuevas obligaciones de información por suministro con cargo a terceros”.³³

Por ejemplo, en México se establece dentro el régimen de las sociedades controladas en la LISRM,³⁴ un intercambio de información entre las diversas administraciones tributarias.

31 Angulo Cascán establece que: “los protocolos de seguridad son formas seguras de transmitir información a través de la red en el sentido de que garantiza la autenticidad, confidencialidad, e integridad de la información y éstos deben ser aceptados por el navegador del usuario y su servidor”. Este autor en su artículo describe con detalle y ofrece interesantes conceptos sobre la criptografía, el método cifrado simétrico, así como el asimétrico, y los certificados de usuarios. Angulo Cascán, Alberto Javier, “Los protocolos de seguridad y el derecho tributario español”, en Cayón Gallardo, A. (ed.), *op. cit.*, nota 2, pp. 425 y ss.

32 García Gómez, Antonio J., *op. cit.*, nota 2, p. 415.

33 Falcón y Tella, Ramón, *op. cit.*, nota 29, p. 10.

34 Artículo 64: “Para los efectos de esta ley, se consideran sociedades controladoras las que reúnan los requisitos siguientes: I. Que se trate de una sociedad residente en México. II. Que sean propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma sociedad controladora. III. Que en

Otro medio de control tributario son los monederos electrónicos en los cuales se debe establecer que contengan información especializada. En este mismo sentido, se deben observar los mismos requerimientos para las facturas telemáticas.

Se considera importante mencionar que se ha establecido un fondo,³⁵ dentro de la administración tributaria mexicana, para mejorar y modernizar la administración tributaria, el cual sirve también para capacitar a su personal. Dicho fondo se alimenta de los recursos del aumento de la recaudación tributaria por mayor eficiencia administrativa en el ejercicio fiscal respecto al inmediato anterior. El techo de este fondo es del 35% del presupuesto que tenga programado para el ejercicio del 2002 el SAT. Este fondo se determinará trimestralmente de acuerdo con el aumento que se tenga de la recaudación, y el propio SAT determinará si el aumento en la recaudación se debe a la eficiencia de la propia gestión de las contribuciones, y en tal caso, deberá informar a la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, el último día del mes siguiente al último mes del periodo de que se trate.

Como conclusión de este capítulo podemos mencionar que el sistema de administración tributaria debe aspirar a ser neutral, eficiente, certero, sencillo, justo, efectivo y flexible.³⁶

VI. CONFINES EN EL ACCESO Y USO DE LA INFORMACIÓN DE LA BASE DE DATOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El derecho a la intimidad, concebido como derecho fundamental, se encuentra protegido constitucionalmente³⁷ y en los tratados in-

ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el que se tenga *acuerdo amplio de intercambio de información para estos efectos*, no se computarán las acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, de conformidad con las reglas que al efecto dicte el Servicio de administración Tributaria. Las cursivas son nuestras".

35 Su fundamento legal es el artículo 37 de la Ley de Ingresos de la Federación de 2002.

36 Estas son algunas de las notas a las que aspira el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en Gildemeister Ruiz Huidobro, Alfredo, *op. cit.*, nota 30, p. 4.

37 La Constitución española establece en su artículo 18.4 que: "La ley limitará el uso

ternacionales;³⁸ ahora bien, este derecho vuelve a recuperar su importancia con motivo de la información vertida en los *medios electrónicos y telemáticos*, así como por el empleo de las nuevas tecnologías por parte de la administración pública. Nosotros entendemos que el derecho a la intimidad se vertebra en dos sentidos: primero, el derecho de los contribuyentes a la información sobre ellos mismos, y que tiene un tratamiento informatizado; y segundo, el respeto y guarda escrupulosos de la base de datos de los contribuyentes³⁹ en poder de la administración tributaria.

En materia tributaria, correlativo al derecho a la intimidad es el genérico deber a la información. Este deber de la información se sitúa dentro del deber de colaboración con la administración tributaria. En España, este deber de proporcionar información a la administración tributaria se distingue entre los datos proporcionados sobre sí mismo y los de terceros. Además, se concibe como un deber genérico de dar información, el cuál se realiza mediante obligaciones concretas a través de disposiciones reglamentarias de carácter general (regularmente) o mediante actos administrativos concretos. Las obligaciones concretas establecidas en normas de carácter general no tienen vinculación con un determinado tributo. Estas obligaciones que proceden de normas abstractas, generales e impersonales, se les conoce como *suministro de información*, y aquellas que provienen de un requerimiento administrativo *ad hoc*, se les denomina *captación de información*.⁴⁰

En México, la regulación jurídica del tratamiento de la base de datos de los contribuyentes, la tenemos principalmente reglada como un deber de colaboración e información de la administración

de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos”.

38 Pacto de San José de Costa Rica; Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; Declaración Universal de DDHH; y la Declaración Americana de DDHH.

39 Esto es lo que llama García Gómez: “protección de la personalidad de los ciudadanos”; García Gómez, Antonio J., *op. cit.*, nota 2, p. 421.

40 Mantero Sáenz, Alfonso, *op. cit.*, nota 25, pp. 50 y ss. Este autor señala que de acuerdo con el artículo 111 de la LGT, las excepciones a este deber de información son: el secreto de contenido de la correspondencia, el ámbito protegible del honor, la intimidad y la propia imagen, el secreto estadístico, bancario y profesional, y el secreto del protocolo notarial.

hacendaria hacia el Congreso de la Unión, así se establece en el artículo 30⁴¹ de la Ley de Ingresos de la Federación de 2002.

Derecho a la información a través del Internet

Este derecho a la información por *Internet* la podemos clasificar en dos: la información tributaria *in genere* y la información tributaria de los contribuyentes. La primera se refiere a la información que nos proporcionan las páginas *WEB* de las administraciones tributarias sobre legislación, criterios jurisprudenciales y administrativos.⁴² Es decir, la administración tributaria nos da el acceso al marco jurídico del sistema tributario de cada país, y es lo que hemos venido señalado como la administración amigable.

En México, la garantía del derecho a la información está contemplada en el artículo 6o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CM). Los artículos 33, 33-A y 34 del Código Fiscal de la Federación de México reglamentan este derecho fundamental.⁴³ De acuerdo con Sánchez de León,⁴⁴ para

41 Artículo 30: "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá informar trimestralmente en una sección específica lo relativo a: I. Recaudación del impuesto sobre la renta de *personas morales; personas físicas; residentes en el extranjero y otros regímenes fiscales* que establece la ley de la materia; asimismo, presentar *datos sobre el número de contribuyentes por régimen fiscal* y recaudación por sector de actividad y por tamaño de contribuyente. II. Recaudación del impuesto al valor agregado de *personas físicas y morales; por sector de actividad económica; por tamaño de contribuyente; por régimen fiscal* que establece la ley de la materia, y por su origen petrolero y no petrolero, desagregando cada uno de los rubros tributarios asociados al sector; los derechos; aprovechamientos, e ingresos propios de Pemex. III. Recaudación del impuesto especial sobre producción y servicios de cerveza y bebidas refrescantes; bebidas alcohólicas; tabacos labrados, y gas, gasolinas y diesel. V. Ingresos derivados de auditoría y de las acciones de fiscalización, así como los gastos efectuados con motivo de estas tareas. VI. Aplicación de multas especificando el rubro por el que fueron aplicadas, así como su distribución regional. VIII. Datos sobre los juicios ganados y perdidos por el Servicio de Administración Tributaria ante tribunales. IX. Información detallada sobre los sectores de la actividad económica beneficiados por los estímulos fiscales, así como el monto de los costos para la recaudación por este concepto. X. Cartera de créditos fiscales en cantidad e importe, así como el saldo de los créditos fiscales en sus distintas claves de tramitación de cobro y el importe mensual recuperado. XI. Universo de contribuyentes por sector de actividad económica, por tamaño de contribuyente y por personas físicas y morales. XII. Las desincorporaciones de entidades y dependencias públicas, así como su monto".

42 Jiménez Compaired, Ismael, "Las administraciones tributarias aragonesas en la red", en Cayón Gallardo, A. (ed.), *op. cit.*, nota 2, p. 449.

43 En opinión de Sánchez de León, esta reglamentación es deficiente, confusa, contradictoria e inconstitucional. Sánchez de León, Gregorio, *op. cit.*, nota 21, p. 554.

44 *Idem.*

quien este derecho debe ser íntegro, es imprescindible que se materializarse con las siguientes características: que sea *veraz, auténtico, total, rápido e imparcial*, a la vez que se tenga acceso sin presión de algún tipo. De acuerdo con estas pautas, nosotros consideramos que el uso de los medios electrónicos permitirán al contribuyente el acceso expedido sobre la información que se requiera. Lo que no se puede garantizar es que dichos datos sean veraces e íntegros, ante lo cual, se debe generar un derecho subjetivo a favor de los contribuyentes, es decir, situaciones subjetivas activas, en las que el particular o contribuyente exija a la administración tributaria la completitud y veracidad de los datos proporcionados, como es bien sabido, para la defensa de este derecho existe el juicio de amparo, nosotros consideramos que no es suficiente, que debe darse un efecto *erga homines* a las sentencias proclamadas en este sentido, así como la existencia de una doctrina y jurisprudencia más demandantes de estos perfiles para circunscribir la información proporcionada por la administración tributaria. La publicación de la Ley de Transparencia puede ser el vehículo idóneo para la defensa de esta garantía.

El derecho a la información en España también está protegido constitucionalmente, y a nivel legislativo está consagrado en la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente. Las administraciones tributarias españolas han exponenciado el uso del *Internet* para consagrar este derecho, baste mencionar tan sólo un ejemplo: en la administración tributaria aragonesa, a través de su página y en el apartado: recaudación y valoración, se proporciona la información concerniente a la valoración previa, dando cumplimiento al artículo 25 de la LDGC, según el cual cada administración tributaria informará, a solicitud del interesado y para los efectos de los tributos cuya gestión le corresponda, sobre el valor de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o de transmisión.⁴⁵

45 Jiménez Compaired, Ismael, "Las administraciones tributarias aragonesas en la red", en Cayón Gallardo, A. (ed.), *op. cit.*, nota 2, p. 453.

VII. REFLEXIÓN Y RECAPITULACIÓN

En este trabajo se ha observado que la influencia de las nuevas tecnologías en la administración tributaria es muy acentuada, y la tendencia es la de incrementar este uso, hasta llegar al punto de concebir una administración tributaria totalmente cibernética.

Por otro lado, la administración española sigue teniendo algunos inconvenientes respecto a las declaraciones por vía telemática, y sobre todo en el control sobre los actos realizados mediante *Internet*. Mientras que la administración tributaria mexicana ve con gran entusiasmo la utilización de las nuevas tecnologías. Sin embargo, a nuestro juicio es conveniente generar un periodo de transición para evitar posibles fracturas en los principios de seguridad jurídica y legalidad.

En México no se debe abusar de la creación de resoluciones misceláneas, por parte de la SHCP, en aras de aplicar la informática a la administración tributaria. Es aconsejable un uso racional de las mismas.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

- AGULLÓ AGÜERO, Antonia, "El marco internacional de la fiscalidad del comercio electrónico", *Actualidad Informática Aranzadi*, núm. 33, octubre de 1999.
- ANGULO CASCÁN, Alberto Javier, "Los protocolos de seguridad y el derecho tributario español", en CAYÓN GALLARDO, A. (ed.), *Internet y derecho*, Zaragoza, Gobierno de Aragón, 2001.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PINSÓN, Juan, "Derecho tributario e informática", en GARCÍA NOVOA, César y GÓMEZ REINO-CARNOTA, Enrique (coords.), *Derecho tributario e informática*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho fiscal*, México, Themis, 2000, pp. 30 y ss.
- CASERO BARRÓN, Ramón, "El comercio electrónico y la tributación internacional", en GARCÍA NOVOA, César y GÓMEZ REI-

- NO-CARNOTA, Enrique (coords.), *Derecho tributario e informática*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000.
- GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 2002.
- DELGADO GARCÍA, Ana María y OLIVER CUELLO, Rafael, “Las declaraciones tributarias telemáticas”, *RDFHP*, núm. 259, enero-marzo de 2001.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón, “Tributación e *Internet*: aplicación de las reglas generales, con adaptación en su caso, como alternativa al *bit tax* editorial”, *QF*, núm. 10, mayo de 1998.
- GARCÍA GÓMEZ, Antonio J., “El control de la administración tributaria sobre las operaciones comerciales a través de *Internet*”, en CAYÓN GALLARDO, A. (ed.), *Internet y derecho*, Zaragoza, Gobierno de Aragón, 2001.
- GILDEMEISTER RUIZ HUIDOBRO, Alfredo, “Comercio electrónico y tributación al consumo”, *Revista Electrónica de Derecho Informático*, núm. 28, 2000.
- HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Tratado de derecho fiscal y administración tributaria de México*, México, Tax Editores, 2000.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, Ismael, “Las administraciones tributarias aragonesas en la red”, en CAYÓN GALLARDO, A. (ed.), *Internet y derecho*, Zaragoza, Gobierno de Aragón, 2001.
- KANA, Liselott y BARRAZA, Fernando, *Taxing Time for E-Government*, OECD, Observer, 2000.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2000.
- PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique, *Nuevas tecnologías, sociedad y derecho. El impacto socio-jurídico de las nuevas tecnologías de la información*, Madrid, Libros de Fundesco, 1987.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela, “La retención en el derecho tributario: obligación *ex lege* de los patrones”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, nueva serie, año XXXIV, núm. 100, enero-abril de 2001.
- , “Las relaciones entre el Ejecutivo y el Legislativo desde la perspectiva del derecho tributario”, en MORA-DONATTO, Cecilia (coord.), *Relaciones entre gobierno y congreso, Memoria del VII*

Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional, México, UNAM, IIJ, 2002.

RUIBAL PEREIRA, Luz María, “La aplicación de la informática en el procedimiento actual de gestión tributaria: especial referencia a las liquidaciones paralelas”, en GARCÍA NOVOA, César y GÓMEZ REINO-CARNOTA, Enrique (coords.), *Derecho tributario e informática*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000.

RUIZ MIGUEL, Carlos, *Derechos constitucionales, fiscalidad e Internet*, en GARCÍA NOVOA, César y GÓMEZ REINO-CARNOTA, Enrique (coords.), *Derecho tributario e informática*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000.

SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *Derecho fiscal mexicano*, México, Cárdenas Editores, 2000.

SEGARRA, Santiago, “Servicios que la AEAT ofrece a través de Internet”, *Partida Doble, Revista de Contabilidad Auditoría y Empresa*, núm. 114, septiembre de 2000.

———, “Relaciones entre la administración tributaria y los contribuyentes por vía electrónica”, en MATEU DE ROS, R., CENDOYA MÉNDEZ DE VIGO, *Derecho de Internet. Contratación electrónica y firma digital*, Pamplona, Aranzadi, 2000.

www.mihac.es/INSPGRAL/MT99/cap4.pdf

TÉLLEZ AGUILERA, Abel, *Nuevas tecnologías. Intimidad y protección de datos. Estudio sistemático de la Ley Orgánica 15/1999*, Madrid, Edisofer, S. L., 2001.

VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, Antonio, “Convenios de doble imposición y rentas derivadas de los programas de ordenador”, en GARCÍA NOVOA, César y GÓMEZ REINO-CARNOTA, Enrique (coords.), *Derecho tributario e informática*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000.