

“Tratamiento tributario
actual del comercio
electrónico en la
República Argentina”

Alumna: **María Silvana Martinez Giribone**

Carrera: **Contador Público**

Facultad: **Ciencias económicas**

Tutor: **CPN Gustavo Schroeder**

U F A S T A

PROTOCOLO DE INVESTIGACIÓN

AREA TEMATICA: Impuestos

TEMA: Tratamiento tributario actual del comercio electrónico en la República Argentina.

PROBLEMA: ¿Constituye la legislación tributaria argentina aplicada a operaciones comerciales tradicionales un marco legal acorde para gravar operaciones de comercio electrónico?

OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION

OBJETIVO GENERAL

Analizar la aplicación de la legislación tributaria argentina para operaciones de comercio tradicionales en el comercio electrónico.

OBJETIVOS ESPECIFICOS

- ✓ Analizar el tratamiento tributario actual del comercio electrónico en la legislación argentina en el ámbito del Impuesto a las ganancias, en el Impuesto al valor agregado, Impuesto a los Ingresos Brutos y derechos aduaneros.
- ✓ Analizar si los principios tributarios que inspiran nuestra legislación son respetados al aplicar la legislación tributaria vigente al comercio electrónico.
- ✓ Determinar la problemática actual que presenta la aplicación de la legislación tributaria al comercio electrónico.
- ✓ Describir posiciones doctrinarias nacionales e internacionales respecto a la problemática que presenta la tributación del comercio electrónico.
- ✓ Describir la propuesta de aplicar nuevos impuestos para gravar el comercio electrónico.
- ✓ Realizar una descripción de las propuestas de reforma de los impuestos actuales.
- ✓ Describir las propuestas de modificación a la Administración tributaria referidos a la recaudación y fiscalización de los tributos vinculados al comercio electrónico.

HIPOTESIS

La legislación tributaria argentina actualmente vigente aplicada a operaciones de comercio tradicionales no constituye un marco legal suficiente para gravar las operaciones de comercio electrónico.

VARIABLES

- ✓ Legislación tributaria argentina (variable dependiente)
- ✓ Operaciones de comercio electrónico (variable independiente)

INDICADORES

- ✓ Tributos (Impuesto a las ganancias, IVA);
- ✓ Principios de tributación;
- ✓ Propuestas de reforma impositiva;
- ✓ Nuevos tributos;
- ✓ Propuestas de reforma a la administración tributaria;
- ✓ Cantidad de operaciones de comercio electrónico en la República Argentina.

	INDICADORES	
HIPOTESIS	Legislación tributaria argentina (variable dependiente)	Operaciones de Comercio electrónico (variable independiente)
	Tributos	Cantidad de operaciones de comercio electrónico en la República Argentina
	Principios de tributación	
	Propuestas de reforma impositiva	
	Nuevos tributos	
	Propuestas de reforma de la administración tributaria	

DISEÑO METODOLOGICO

UNIVERSO

Todas las normas impositivas aplicadas al comercio electrónico.

UNIDAD

Cada una de las normas impositivas relacionadas al comercio electrónico.

TIPO DE INVESTIGACION

Exploratoria: en principio, pues intenta analizar los fenómenos vigentes, tratando de abarcar la realidad que genera la temática y las posiciones doctrinarias que inciden en ella, a través de los cuales se intenta generar una proyección descriptiva.

Dimensión temporal: estudio del tipo transversal y sincrónico.

Fuentes de investigación utilizadas: primarias, mencionando leyes y tratados y también se utilizaran como fuentes del tipo secundario las tesis y trabajos académicos.

Enfoque micro y básica.

TIEMPO Y LUGAR

Situación actual de la tributación en el comercio electrónico, en la República Argentina, en el año 2010.

MÉTODOS E INSTRUMENTOS DE MEDICIÓN

En el desarrollo del presente trabajo, se utilizarán las siguientes fuentes de información:

1) Fuentes primarias: Ley de Impuesto a las Ganancias, N° 20.628/73, La Ley del Impuesto al Valor Agregado, N° 20.631/73, junto a sus decretos reglamentarios 1344/98 y 692/98 respectivamente, y Resoluciones generales pertinentes, con el objeto de analizar el tratamiento impositivo actual dado a las operaciones de comercio electrónico.

2) Fuentes secundarias: Se ha procedido a la búsqueda intensiva de bibliografía específica que aporte la información necesaria para llevar a cabo el análisis de la problemática objeto de estudio, tales como “ Comercio electrónico, régimen contractual, aspectos tributarios y nuevas bases para gravarlo” cuyos autores son Analía Aspis, Eduardo Petursi y Hugo Gonzalez Nieva; “ Tributación en el

comercio electrónico” de autoría de Silvina Roldan y “ Comercio electrónico, aspectos impositivos, contables y tecnológicos” de Adriana Nuñez, cuyos contenidos brindarán además un aporte significativo a la elaboración del marco teórico.

Asimismo, se consultó al Profesor Jorge A. Campos, ex titular de la Dirección General de Aduanas en nuestra ciudad y actual profesor titular de la cátedra de Comercio Exterior en la Universidad CAECE, quién nos brindó un trabajo de su autoría nominado “La importación y exportación de mercaderías que escapan al control aduanero y la inequidad tributaria resultante”, el cual también permitirá cumplir con los objetivos planteados.

El agente público de AFIP CPN Gabriel Ballarino, puso a nuestra disposición su tesis de post grado titulado “E-Commerce: Problemática Tributaria Y Aduanera. Algunas Soluciones para nuestra Administración Tributaria”.

Del mismo modo, se procedió a la consulta de tesis realizadas en la Universidad FASTA, no hallándose trabajos que contengan la problemática abordada.

En el página oficial de AFIP (www.afip.gov.ar), se encontraron varios trabajos realizados por profesionales, los cuales serán tomados como referencia, entre ellos podemos enunciar el de CPN Victor Chebel “Comercio electrónico, implicancias impositivas y aduaneras”.

Con el objeto de analizar la tendencia de las operaciones de comercio electrónico en nuestro país, se tendrá como base de información datos cuantitativos en el período 1999 a 2009, consultando sobre esto a la página Web de la Cámara Argentina de Comercio Electrónico (www.cace.org.ar).

Para el proceso de elaboración del marco teórico, se utilizará en primer término la obra de Ileana Petursi, “Aspectos tributarios del comercio electrónico” para definir conceptos introductorios relacionados al comercio electrónico, como ser definición, ventajas y clasificación. Posteriormente, se efectuará un análisis del libro de Silvia M. Roldan “Tributación en el comercio electrónico” con el objeto de caracterizar a la contratación electrónica debido a sus características particulares. Se describirán los principales conceptos legislados en materia de Firma digital en nuestro país. Con ese fin, se utilizarán como fuentes primarias la Ley 25506/01, Decreto reglamentario

2628/02 y la reciente Resolución general 2674/09 y los comentarios de la ya nombrada obra de Ileana Petursi al respecto.

El escrito de Hugo Gonzalo Nieva, "Nuevas bases para gravar el comercio electrónico", constituirá la base para describir los distintos modelos tributarios de gravabilidad del comercio electrónico aplicados en el mundo.

JUSTIFICACIÓN

El presente trabajo tiene como objetivo analizar la aplicación de la legislación tributaria vigente en la Argentina para operaciones de comercio tradicionales en el comercio electrónico a través, brindando un escenario de los aspectos impositivos, algunos definidos y otros por definir del comercio electrónico.

Esta nueva y creciente forma de comercialización, que según nos informa desde su website la Cámara Argentina de Comercio Electrónico (C.A.C.E.) más de 5.000.000 de argentinos que compraron online durante el 2009 y se superó los 10.000 millones de pesos vendidos por Internet. La tendencia indica que las ventas por Internet en el 2010 crecerán por encima del 100%. Por esta razón, se analizará especialmente cómo repercuten las normas impositivas argentinas vigentes sobre dichas transacciones, cuales son los aspectos que acarrear inquietudes y vacíos legales en la actualidad y cómo se intenta establecer soluciones nacionales e internacionales asimilando las transacciones electrónicas a las tradicionales. Así también, se describirán las modificaciones sobre los mecanismos recaudatorios que la administración tributaria debería llevar a cabo.

ESTADO ACTUAL DE LA CUESTIÓN

Hacia finales de la década del noventa y como consecuencia directa de la expansión y crecimiento del comercio electrónico, numerosos grupos de trabajo y especialistas en el tema, pertenecientes a las distintas partes involucradas, es decir la Administración Pública, el sector privado, organizaciones económicas internacionales como la O.C.D.E (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico), abordan en el aspecto tributario del comercio electrónico y en la problemática que este plantea al aplicarle las normas actuales del comercio tradicional.

En nuestro país, la temática de la tributación en el comercio electrónico comienza a desarrollarse a partir del año 2000. En su obra llamada "Comercio

electrónico, aspectos impositivos, contables y tecnológicos”, la CPN Adriana Nuñez analiza cómo repercuten las normas impositivas argentinas sobre las operaciones de comercio electrónico, cuales son los vacíos legales y como se establecen soluciones asimilando las transacciones electrónicas a las tradicionales. Otra obra destacada es la realizada por la Dra. Silvina Roldán titulada “Tributación en el comercio electrónico” en el año 2006, en la cual la autora hace hincapié en el crecimiento del comercio electrónico con la consiguiente pugna en los criterios impositivos aplicables.

Durante el Concurso 25 aniversario de Errepar, reconocida editorial, en el año 2006, tres fueron las tesis ganadoras, a saber, la de Analía Aspis, la de Ileana Petursi y la de Gonzalo Nieva, con las cuales se editó “Comercio electrónico” en donde los autores sacan a la luz la problemática de la expansión del comercio electrónico ante un Fisco “sedentario” (como ellos lo caracterizan) y sobre ello anticipan ideas innovadoras para superar esta antinomia.

Dentro del contexto de gran expansión del comercio electrónico se han publicado diversos estudios en el Boletín Oficial de la AFIP entre los cuales podemos enunciar el trabajo de la Secretaría Ejecutiva CIAT titulado “La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación. El principio de la capacidad contributiva a la luz de la digitalización y la globalización económica y financiera”, y también el trabajo del Dr. Glaize Antoine llamado “La neutralidad y la equidad tributaria en el comercio electrónico”.

En el año 2006, el CPN Victor Chebel, especialista en tributación internacional (Universidad de Barcelona), realiza un estudio denominado “Comercio electrónico, implicancias impositivas y aduaneras” el cual fue premiado en convocatoria abierta realizada por el Instituto AFIP y publicado en la Revista del Instituto ese mismo año.

Cabe mencionar que durante el 2008, el CPN Gabriel Ballarino, agente público de la AFIP, desarrolla una tesis de postgrado en la cual describe la problemática tributaria y aduanera del comercio electrónico y propone algunas soluciones para nuestra administración tributaria.

El Licenciado Profesor Jorge A. Campos, ex – titular de Administración de Aduanas en nuestra ciudad, elaboró un trabajo en Abril del corriente año, acerca de la importación y exportación de mercaderías no tradicionales que escapan al control aduanero y la inequidad tributaria como consecuencia.

A nivel internacional, el interés sobre la tributación en el comercio electrónico, motivó a que en el año 1998, los miembros de la OCDE ratificaran el proceso de creación de grupos de asesoría técnica (GATS) para avanzar con el trabajo coordinado a nivel internacional sobre tributación y comercio electrónico. Los GATS se establecieron en 1999 y se abocaron a temas como tecnología, impuestos al consumo, doble imposición internacional entre otros aspectos. Entre otras, puede destacarse la publicación titulada “E- commerce, precios de transferencia e impuesto a los bienes empresariales”, la cual brinda algunas propuestas y definiciones respecto del tema en cuestión.

Dentro de la Comunidad Económica Europea, España es un país que demuestra un gran avance en relación a este tema. En el 2008 Felisa Carvajo Vasco, María Dolores Mercadal Martín de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, escriben un interesante trabajo denominado “El fenómeno del comercio electrónico y su incidencia en la fiscalidad directa” Este trabajo se refiere al comercio electrónico y, más concretamente, a su incidencia en la política fiscal y, en particular, en el sistema tributario.

MARCO TEORICO

ENFOQUE DEL MARCO TEORICO

Con la finalidad de lograr una mejor comprensión del tema elegido, el diseño del marco teórico está orientado a brindar una breve descripción acerca de conceptos relacionados al comercio electrónico. Del mismo modo, será preciso ahondar en el campo de las ciencias jurídicas, así se efectuará una caracterización de la relación contractual que implica una operación de comercio electrónico, factor que resulta determinante al momento de gravar la transacción.

La temática de este trabajo, ha dado lugar a distintos modelos tributarios en el ámbito internacional Dentro de este contexto, hemos considerado necesario describir dichos modelos y así también la posición adoptada por nuestro país. Asimismo, resulta necesario, exponer los distintos planteamientos doctrinales a nivel nacional e internacional de posibles soluciones a la problemática planteada, como también enunciar el ejemplo España como legislación comparada ya que dicho país ha avanzado exitosamente en este tema.

Por último, se efectuará una mención sobre los sectores y actores de interés involucrados en el tema con la finalidad de comprender la operatoria y consecuencias que acarrea la tributación o no del comercio electrónico.

Indice Temático

Protocolo de investigación.....	2
Abstract.....	13
Introducción.....	14

CAPITULO I

ASPECTOS GENERALES Y JURIDICOS DEL COMERCIO ELECTRONICO

1) El comercio electrónico.....	17
1.1) Definición de comercio electrónico.....	17
1.2) Agentes participantes.....	18
1.3) Ventajas y desventajas del comercio electrónico.....	18
1.4) Clasificación.....	19
1.5) Tendencias del comercio electrónico en la República Argentina.....	20
2) Contratación electrónica.....	23
2.1) Contratación electrónica. Contratos electrónicos más comunes. Clasificación de los productos digitales y servicios.....	23
2.2) Régimen contractual del comercio electrónico. La oferta contractual del comercio electrónico. Formas de realización de la oferta. Requisitos de validez de la oferta electrónica. La aceptación. El consentimiento.....	26
2.3) Cláusulas que deben considerarse en los contratos electrónicos.....	32
2.4) Reglas interpretativas de los contratos electrónicos.....	33
2.5) Medios de pago. Marco legal. Distintos medios de pago electrónicos.....	34
2.6) Forma Y prueba de los contratos electrónicos. Documento digital.....	35
2.7) Seguridad en la red. Criptografía.....	36
2.8) Firma digital. Marco normativo: Ley 25.506/01 y Decretos reglamentarios relacionados. Definición. Características. Funcionamiento. Certificados digitales. Otorgamiento de los certificados digitales. Validez de la firma digital.....	37

CAPITULO II

GRAVABILIDAD DEL COMERCIO ELECTRONICO. POLITICA TRIBUTARIA

3) Dificultades que presenta el comercio electrónico en relación a su gravabilidad....	44
4) Modelos tributarios de gravabilidad del comercio electrónico.....	46
4.1) Argumentos a favor y en contra de gravabilidad. Postura de nuestra administración tributaria.....	46
4.2) Modelo de reforma a los impuestos actuales.....	49
4.2.1) Posición de EEUU.....	49
4.2.2) Posición de la OCDE.....	49
4.2.3) Posición de la Unión Europea.....	51
4.2.4) Posición de la ALADI.....	52
4.3) Modelo de creación de nuevos impuestos.....	54
4.3.1) Propuesta canadiense del “Bit Tax.....	55
4.3.2) Propuestas para nuestra Administración tributaria” El Click Tax”.Pautas generales.....	55
5) Legislación comparada: política tributaria aplicada en España.....	58
6) Actores y sectores de interés legítimo: Administraciones Tributarias de los diferentes países. Labor de organizaciones internacionales. CACE .Usuarios del comercio electrónico.....	66

CAPITULO III

ASPECTO TRIBUTARIO DEL COMERCIO ELECTRONICO

7) La tributación frente al comercio electrónico.....	70
7.1) Ámbito de la problemática.....	70
7.2) Principios tributarios y el comercio electrónico.....	70
7.3) Establecimiento permanente en el Impuesto a la renta.....	73
7.4) Imposición Indirecta.....	78
7.5) Adaptación de la tributación y/o del comercio electrónico.....	80
7.6) La administración tributaria frente al comercio electrónico.....	80
8) Tributación del comercio electrónico en el ámbito del Impuesto a las Ganancias.....	83
8.1) Aplicación actual de nuestra legislación en distintas operaciones de comercio electrónico.....	83
8.1.1) Consideraciones generales.....	83

8.1.2) Encuadre de operaciones de comercio electrónico más importantes.....	84
8.2) Análisis de los problemas que presenta nuestra legislación al aplicarse a operaciones de comercio electrónico.....	87
8.3) Propuesta para nuestro país y nuestra Administración Tributaria.....	89
9) Tributación del comercio electrónico en el ámbito de Impuesto al valor agregado.....	91
9.1) Aplicación actual de nuestra legislación en distintas operaciones de comercio electrónico.....	91
9.1.1) Consideraciones generales.....	91
9.1.2) Encuadre de las principales operaciones de comercio electrónico.....	92
9.2) Análisis de los problemas que presenta nuestra legislación al aplicarse a operaciones de comercio electrónico.....	93
9.3) Propuesta para nuestro país y nuestra Administración Tributaria respecto del IVA.....	95
10) Derechos aduaneros y comercio electrónico.....	97
10.1) Consideraciones generales en materia aduanera.....	97
10.2) Problemas que presenta el esquema actual aduanero respecto del comercio electrónico.....	98
10.3) Posible solución.....	98
11) Convenio Multilateral.....	100
12) Análisis de la propuesta argentina del “Impuesto al Click” o “Click Tax”.....	101
Conclusión.....	105
Glosario.....	107
Bibliografía.....	109
Agradecimientos.....	110
Anexo (Notas periodísticas).....	111

Abstract

La creciente y avasalladora actividad por medio del comercio electrónico a través de Internet a nivel mundial, repercuten en el campo de la tributación tanto nacional como internacionalmente, cuestionándose las formas de tributación en los impuestos a las rentas como en aquellos que versan sobre el consumo.

Entre los cambios operados en el comercio global como consecuencia de la irrupción de Internet, pueden mencionarse la desaparición de los límites geográficos en los negocios electrónicos; la sustitución de numerosos elementos que participan en el comercio tradicional, por transacciones electrónicas; un incremento en la competitividad de los oferentes de productos y servicios en la red; la reducción y supresión, en algunos casos, de los canales de distribución; la reducción de los costos de producción y comercialización de los bienes; la aparición de nuevas oportunidades de negocios.

Esta nueva modalidad de comercio presenta en la actualidad numerosas oportunidades y cambios, tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales.

En el presente trabajo, es nuestra intención exponer el tratamiento tributario que reciben las operaciones de comercio electrónico en Argentina, más precisamente en el Impuesto a las ganancias, el Impuesto al Valor Agregado, los Derechos aduaneros y en el Convenio Multilateral, los problemas que plantean, las posibles soluciones, así como ciertas recomendaciones a nuestra Administración Tributaria.

El tema resulta de gran preocupación a nivel internacional, en virtud de que los gobiernos tendrán una significativa baja en su recaudación impositiva si más transacciones comerciales se realizan bajo este modo y quedan fuera de tributación. Así entonces, cada gobierno en particular y luego los organismos especializados en tributación internacional deberán realizar las modificaciones necesarias para gobernar estas situaciones.

Introducción

En la actualidad, atravesamos una era de profundos cambios, originados en los continuos y vertiginosos avances que se vienen produciendo en el ámbito de la tecnología informática.

Estas nuevas tecnologías, dirigidas por Internet, han invadido muchos ámbitos de nuestra sociedad imponiendo a su paso nuevas formas de hacer negocios que nunca hubieran sido imaginadas.

Internet nos abre la puerta al resto del mundo con el simple hecho de sentarnos frente a una PC, desde conversar con gente, acceder a información al instante, planificar vacaciones, descargar libros digitales y música, trabajar a kilómetros de distancia desde nuestra casa, entre otras. Nos referimos a esta nueva forma de comercio que se desarrolla a través de Internet, el comercio electrónico.

Todas estas novedosas situaciones que se plantean exigen su correlativa evolución en el mundo del derecho, por cuanto implican nuevas relaciones jurídicas, que difícilmente sean contempladas en los marcos actuales.

Ello importa un gran desafío, tanto para los profesionales del derecho, las ciencias económicas y nuestros representantes legislativos principalmente quienes que resulta imperioso dar respuesta a esas innovaciones sociales respetando las libertades individuales y derechos de los particulares y la vez asegurando el orden públicos y los intereses estatales. De no ser así y particularmente en el ámbito de la tributación corremos el riesgo de ver disminuida la recaudación fiscal.

Según datos de la Cámara Argentina de Comercio Electrónico (CACE) para el 2010 en nuestro país se prevé que el 2010 el volúmen de operaciones de comercio electrónico de 1.700 millones de dólares, con un alza interanual del 24 por ciento, de donde podemos concluir que no ser adecuadamente gravado, significaría una pérdida de recaudación.

Este tema no es nada nuevo, ya desde el 2001, se viene hablando sobre la consecuencias de la no imposición del e-commerce y la baja de la recaudación. Nuestro país, adoptó una postura positiva en cuanto a la imposición del comercio electrónico. Esto se desprende de las acciones emprendidas al respecto, tal como la realización de trabajos de investigación, la participación en conferencias internacionales, entre otras. Pero debemos decir, que para extender las obligaciones tributarias al e-commerce no es tarea sencilla, se deben sortear una serie de obstáculos en cuanto a concepciones políticas y aspectos técnicos de nuestra

Administración Tributaria. Surge el problema de determinar si es conveniente imponer cargas tributarias a una actividad de reciente formación como ésta, y en caso de hacerlo, de qué manera: reformulando los impuestos actuales aplicados a operaciones tradicionales o implementando nuevos tributos sin vulnerar los principios del Derecho Tributario.

En el presente trabajo nos proponemos analizar y describir estas cuestiones y responder a la pregunta de si nuestra legislación tributaria aplicada a operaciones comerciales tradicionales constituye un marco legal acorde para gravar operaciones de comercio electrónico. Para ello, comenzaremos por conceptualizar el comercio electrónico y describir aspectos jurídicos y seguridad en relación al mismo. Pasaremos a una recapitulación acerca de los argumentos a favor y en contra de su gravabilidad. Respecto de la gravabilidad, primero analizaremos el modelo de reforma de los impuestos actuales desde las distintas posiciones internacionales y para luego analizar el modelo de creación de nuevos impuestos y la propuesta para nuestra Administración Tributaria. Enunciaremos el caso de España como legislación comparada, ya que este país, miembro de la Unión Europea ha demostrado un gran interés y acción respecto del tema. Posteriormente, nos adentraremos en el análisis de nuestra legislación nacional, marcando los problemas que presenta al momento de aplicar nuestras leyes formuladas para el comercio tradicional al comercio electrónico y consideramos luego las propuestas de solución para nuestra Administración Tributaria en relación a la gravabilidad, fiscalización y control.

CAPITULO I

Aspectos generales y jurídicos Del comercio electrónico

1) El Comercio Electrónico

1.1) Definición de Comercio Electrónico

El comercio electrónico puede entenderse de distintas formas según la perspectiva que se adopte ¹:

- Desde las comunicaciones, el comercio electrónico consiste en la distribución de la información, productos, servicios, transacciones financieras, a través de redes de telecomunicación multimedia/ multiservicios, alineando sistemas de información, de modo que conformen nuevas estructuras empresariales de carácter virtual.

- Desde los procesos de negocio, el comercio electrónico consiste en la utilización de tecnologías que faciliten el soporte y la automatización de los flujos de trabajo y procedimientos de negocio de la empresa, consiguiendo eficiencias en los costos, mejora en la calidad de los servicios y acortando el tiempo de los ciclos de los procesos.

- Desde lo temporal, el comercio electrónico es el instrumento que permite establecer nuevos canales y nuevos mercados para el intercambio de productos, servicios e información en tiempo real.

Analizando las distintas facetas de este fenómeno podemos darnos cuenta de su complejidad y de los grandes cambios que implica en los distintos ámbitos. Sin embargo, lo que en este trabajo importa, es el comercio electrónico como negocio jurídico, es decir marcando sus sujetos, objetos y caracteres. Una concepción que sigue este patrón es la que dio la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo (OCDE), entidad reconocida actualmente como autoridad en la materia, la cual nos dice:

“El comercio electrónico se refiere generalmente a todas las formas de transacciones que involucran a individuos y organizaciones, y están basadas en procesos electrónicos y transmisión de datos, incluyendo texto, sonido e imágenes”²

¹ Nieva, Hugo Gonzalo. **Al alcance de un click: nuevas bases para gravarlo.** Buenos Aires, Errepar, 2006, pág 181.

² OCDE. Electronic Commerce. Opportunities and challenges for government, en: http://www.oecd.org/subjet/electronic_commerce/documents/taxation.htm

En base a ambas definiciones, podríamos concluir en que el comercio electrónico consiste desde el punto de vista del derecho, en aquella actividad por la cual un sujeto, vendedor o prestador, transfiere bienes materiales o inmateriales (textos, sonido, imágenes o cualquier tipo de información) a través de procesos electrónicos, a otro sujeto, el comprador o prestatario, con el ánimo de obtener por ello un rédito económico.

1.2) Agentes participantes

Los agentes básicos involucrados en una transacción de comercio electrónico pueden dividirse en:

- Comprador: usuario que accede al sistema para adquirir un bien o servicio.
- Vendedor: persona física o jurídica con capacidad para comercializar un bien.

Banco o entidad emisora/ banco o entidad adquirente: tienen un papel intermediador autorizando los pagos online y ofreciendo garantías de seguridad en las transacciones. El emisor actúa en representación del comprador y el receptor actúa en representación del vendedor.

(Petursi Ileana 2006 : 102)

1.3) Ventajas y desventajas del comercio electrónico

Según los agentes participantes, mencionamos en el siguiente cuadro las ventajas y desventajas:

AGENTES	VENTAJAS	DESVENTAJAS
USUARIO	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Encontrar un producto a menor costo ✓ Realizar mejor negociación con el vendedor ✓ Comodidad en la adquisición del bien o producto 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Cercanía entre el vendedor y el comprador para proceder con una queja del producto ✓ Pago o poder hacer válida la garantía del producto comercializado ✓ Pérdida de capacidad de visualización del producto en comercialización o conocimiento físico del producto ✓ Privacidad y seguridad
EMPRESA	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Elimina obligaciones con trabajadores por los contratos ✓ Costos de los distribuidores ✓ Elimina las pérdidas por mercancía robada ✓ Elimina días muertos por causas de huelga ✓ Genera mayores ganancias por venta unitaria de un producto 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Menor comunicación entre vendedor y consumidor ✓ Hackers ✓ Crackers ✓ Seguridad

Fuente: Elaboración propia.

En cuanto a la privacidad y seguridad, gran parte de los usuarios no confía en el Web como canal de pago. En la actualidad, las compras se realizan utilizando el número de la tarjeta de crédito, pero aún no es seguro introducirlo en Internet sin conocimiento alguno. Cualquiera que transfiera datos de una tarjeta de crédito mediante Internet, no puede estar seguro de la identidad del vendedor. Análogamente, éste no lo está sobre la del comprador. Quien paga no puede asegurarse de que su número de tarjeta de crédito no sea recogido y sea utilizado para algún propósito malicioso; por otra parte, el vendedor no puede asegurar que el dueño de la tarjeta de crédito rechace la adquisición.

1.4) Clasificación:

Según el vínculo comercial entre las partes, encontramos:

	NEGOCIO	CONSUMIDOR	GOBIERNO	EMPLEADO
NEGOCIO	B2B	B2C	B2G	B2E
CONSUMIDOR	C2B	C2C	C2G	-
GOBIERNO	G2B	G2C	G2G	G2E

Fuente: idem.

Como ejemplos podemos citar los siguientes segmentos:

- ✓ B2C: Es el comercio al por menor realizado por Internet.
- ✓ B2B: Es el negocio entre empresas compradoras y proveedoras.
- ✓ B2E: Se refiere al sistema de e-mails entre empleados de una entidad o entre distintos grupos de empresa.
- ✓ B2G: Puede ser la presentación electrónica de las obligaciones impositivas de la empresa.
- ✓ C2G: Puede ser la presentación individual de las obligaciones impositivas.

Según la forma de pago: Podemos hablar del comercio electrónico completo e incompleto, en el primer caso el pago se realiza directamente por medio del sistema electrónico, mientras que en el comercio electrónico incompleto será mediante el pago del bien o servicio adquirido, fuera del sistema electrónico.

Según la forma del intercambio:

a) **Indirecto:** consiste en adquirir bienes tangibles que luego necesitan ser enviados físicamente usando canales convencionales de distribución (envío postal y servicio de courier). Esta clase de comercio depende de factores externos, como por ejemplo, la eficiencia del transporte

b) **Directo:** Es aquel mediante el cual el pedido, el pago y el envío de los bienes intangibles y/o servicios se producen “on-line” (programas informáticos, servicios de información), permite transacciones electrónicas de extremo a extremo sin obstáculos, a través de las fronteras geográficas, aprovechando todo el potencial de los mercados electrónicos mundiales.

Esta clasificación es importante ya que el indirecto se asemeja a una venta telefónica, mientras que en las otras, como la venta de música, diseños y software, que pueden enviarse de una computadora a otra, son inmateriales y viajan por la red. Por lo cual, resulta necesario comprender adecuadamente cada uno de los tipos de intangibles y servicios prestados.

(Petursi Ileana 2006 : 102)

1.5) Tendencias del comercio electrónico en la Argentina

De acuerdo a un informe periodístico publicado en el periódico La Nación en 2007 ³, la Argentina era el segundo país en la región en cantidad de usuarios de la Web. En el año 2007, había 15 millones de navegantes, el doble que en 2006, impulsado por el creciente uso de Internet, cifra que ubicaba al país en el segundo lugar por cantidad de usuarios de la red de América Latina. Asimismo, la penetración de uso de Internet alcanzaba el 40% de la población, el único país que superaba ese porcentaje en la región es Chile, con 42%.

Otro artículo periodístico del año 2008, publicado en el Diario virtual Infobae ⁴, el turismo, la venta de pasajes y el pago de todo tipo de servicios a través de la red impulsan la actividad comercial electrónica, que cerró en 2008 con un alza del 100%

³ Garcia Barlet Mercedes, Fuerte expansión del comercio electrónico, en: http://www.lanacion.com.ar/nota.asp?nota_id=912352 lanacion.com

⁴ Eleisegui Patricio, El e-commerce moverá casi U\$S 1000 millones este año, en: <http://tecnologia.iprofesional.com/notas/73556>

respecto del año anterior alcanzando casi US\$ 1.000 millones y 20 millones de usuarios de Internet.

De acuerdo al artículo, en el cual se entrevista a Marcos Pueyrredón, Presidente de la Cámara Argentina de Comercio Electrónico (CACE) en ese entonces, quien explica que el incremento de la actividad tuvo como punto de partida el fin de la crisis económica que vivió la Argentina entre el 2001 y el 2002 y resume la causas de la expansión en los siguientes puntos:

- ✓ Se produjo un desvío del comercio y más del 70% de las compras que se realizaban en el exterior pero pasaron a hacerse a nivel local.
- ✓ Se incrementó la oferta de productos y servicios disponibles a nivel local.
- ✓ Se agregaron nuevos medios de pago que incentivaron a los usuarios con miedo a dejar su tarjeta de crédito.
- ✓ Crecieron la cantidad de usuarios y el tiempo en uso del medio generó confianza en aquellos que lo usan por más de dos años.
- ✓ Mejoro el mix de compras.

Se menciona en el artículo que la cantidad de navegantes en 2008 fue de 20 millones, lo que se traduce en mayor demanda de productos, más cantidad de productos para cubrir esa demanda y por ende, más compras y montos que suben.

Respecto del 2009, y según un informe difundido por la Cámara Argentina de Comercio Electrónico ⁵, las operaciones de tipo B2C sumaron ese año 1.256 millones de dólares, mientras que las de C2C alcanzarán a 115 millones de dólares, señala el informe, realizado por la consultora Prince & Cooke.

Según el estudio, en Argentina hay 23 millones de usuarios de Internet, de los cuales un 26 por ciento realiza frecuentemente operaciones de comercio electrónico.

Las proyecciones para 2010 indican que los usuarios de la Web en Argentina llegarán a 25 millones y que el porcentaje de navegantes que realizará frecuentemente operaciones de comercio electrónico crecerá hasta el 30 por ciento.

⁵ Pueyrredón Marcos, Situación de los negocios por Internet en Argentina, en: <http://www.cace.org.ar/informes-y-docs/index.html>

El documento señala que se prevé que el 2010 el volumen de operaciones de comercio electrónico en el país sea de 1.700 millones de dólares, con un alza interanual del 24 por ciento.

El monto anual promedio de compra por Internet de un usuario es de \$ 900.

El 80% de las compras son productos nuevos y el 20% usados.

De los usuarios del comercio electrónico, un 20% concentra el 70% del gasto, con un promedio anual de \$ 3.460, y el 80 % restante compra anualmente en promedio \$ 371.

Un 6,6% de usuarios de Internet venden por esta vía, pero un 66,3% realiza compras desde el hogar, mientras que un 32,6% busca trabajo electrónicamente, descarga o actualiza software el 33,7% y realiza cursos online el 8,2%.

En cuanto a frecuencia de compras, el 14% lo hace más de una vez al mes, el 23% varias veces al año y el 39% una o pocas veces al año (incluye primera vez).

Otros datos sobre el e-commerce que facilitó el estudio de Prince & Cooke indican que de los usuarios tiene menos de 25 años el 28%, entre 26 y 45 años el 50,3% y más de 45 años el 21,7%.

Los beneficios que ven los usuarios en las compras por Internet son 41% la comodidad, 18% el ahorro de dinero y el 17% el ahorro de tiempo.

2) La contratación electrónica

2.1) Contratación electrónica y contratos electrónicos más comunes.

Contratación electrónica

Los contratos son actos jurídicos celebrados por dos o más partes con el fin de modificar, regular o extinguir una relación jurídica patrimonial. La diferencia con los contratos electrónicos es que estos se realizan sin la presencia física simultánea de las partes, prestando su conformidad, por medio de equipo electrónico.

Cada vez son más los negocios que se efectúan utilizando medios electrónicos, y en muchas ocasiones surgen dificultades tanto de origen jurídico como de orden técnico. Las dificultades jurídicas, son consecuencia inmediata del dominio del papel escrito en el derecho de todos los Estados, de expedir y de conservar los documentos, en términos generales, sobre soporte de papel, con una fuerza jurídica especial que reside en la característica manuscrita de la firma que las leyes consideran necesaria para la validez o negociabilidad de un documento, incluso para cuestiones contables o de índole fiscal.

Podemos observar que el comercio electrónico no se limita a la simple compra electrónica, sino que es cualquier actividad comercial ejercida de manera habitual y profesional por personas denominadas comerciantes por las leyes de sus respectivos domicilios, cuando son utilizados medios electrónicos en el desarrollo y ejecución de dicha actividad.

(*Aspis Analía 2006 : 16*)

Contratos electrónicos más comunes

Actualmente, podemos hablar de una serie de contratos que resultan relevantes para mostrar el impacto de Internet en materia comercial. Esta explosión de contratos electrónicos actual obedece a un boom del comercio electrónico entre empresas y de empresa a consumidor y se adaptan con facilidad al medio electrónico presentando ventajas competitivas para sus usuarios.

Enumeramos los siguientes tipos de contratos más comunes de Internet:

- ✓ Contratos de compra-venta: Las empresas de mayor crecimiento se dedican al comercio electrónico de empresa a consumidor, ofreciendo bienes como libro, música en discos compactos, juguetes, etc. Así, por ejemplo, Amazon.com,

gigante de Internet comenzó vendiendo libros y creció al tener la capacidad suficiente para ofrecer obras literarias en todo el planeta, para lo cual se requiere de manera accesoria a la compra, establecer la forma de envío del producto adquirido.

- ✓ Contratos con proveedores de acceso a Internet: Se trata de un contrato sin el cual no puede tenerse acceso a Internet salvo, que se esté utilizando un acceso gratis. Con este contrato se adquiere el derecho a ingresar en la red mediante la asignación de un nombre de usuario y un pass Word o clave secreta de acceso. Este contrato también puede incluir como prestación accesoria la asignación de una dirección de correo electrónico, identificada con el servidor del proveedor. Asimismo se pueden realizar contratos tendientes a obtener un espacio en un servidor de Internet cuando ya se tiene una cuenta de acceso a fin de que el usuario tenga su propia página Web.

Otra última opción sería suscribir un contrato para el desarrollo y mantenimiento de páginas Web. Al respecto, existen cada vez más empresas y particulares dedicados a eso.

- ✓ Contratos publicitarios: Este tipo de contratación pretende que, los servicios o la información útil que se encuentre en algún sitio de la Web sean gratis para el consumidor. Puesto que los ingresos para el medio no son el número de veces que un navegante accede a la página sino la cantidad de publicidad que en su página de Internet se puede pautar.

Junto con los contratos de publicidad se encuentra uno específico que la tecnología usada para diseñar páginas de Internet permite. Se trata de un contrato de alquiler de espacio en línea destinado a publicidad. Este espacio se conoce en inglés como espacio para "Banners", donde se colocan una especie de letreros electrónicos que invitan a conocer o adquirir un bien o servicio.

(Aspis Analía 2006 : 21)

Clasificación de los productos digitales y servicios

Avanzando en el tema, debemos conocer cuáles son los productos y servicios que se ofrecen hoy digitalmente en el e-commerce, a fin de poder luego encuadrar dichas transacciones, en nuestro sistema impositivo actual.

En general, los siguientes productos son comercializados mediante mecanismos electrónicos:

Software: es sin lugar a dudas el producto intangible con mayor valor agregado de la industria tecnológica. Generalmente, el cliente recibe un derecho de uso del programa y paga por ello, no pudiendo ser copiado o transferido (para ello se utilizan passwords, y claves o llaves de acceso que levantan datos de la PC en la cual se instala, no pudiendo ser utilizadas en otras. El tiempo de utilización puede ser limitado, debiendo ser actualizados dichos programas mediante el pago de una suscripción anual

Libros Digitales (e-book, e-publishing): Las obras literarias se encuentran en formatos PDF, los cuáles no pueden ser copiados y trasladados a un formato Word tradicional, es decir, no pueden reproducirse. Para adquirir el libro deseado, es decir, para poder bajarlo (download) es necesario suscribirse, comprando un pass (pase o membresía) pagándolo previamente con tarjeta de crédito. Un ejemplo es el website www.librosparabajar.com.

Música Digital: Es una transmisión de archivos digitales, conocidos comúnmente como Archivos WMA y MP3 desde un sitio Web a una computadora personal o un reproductor portable. Toda la música que es descargada desde un website podrá ser utilizada con una licencia segura que permitirá reproducirla desde la computadora. Se suelen autorizar licencias que permiten copiar el tema solamente a un compact-disc o a un reproductor portátil. No se permite copiar un track a otra computadora. Un ejemplo es www.bajamusica.com

Videos, VIX y MP4: Idem al punto anterior, pero con la posibilidad de bajar películas completas, en diversos formatos. (Visitar a manera de ejemplo, las páginas indicadas precedentemente.)

Comunidades Virtuales (e-communities): Este es un nuevo negocio digital se posibilita a distintos usuarios, de diferentes países y orígenes acceder a una comunidad en la Red, para hacer desde amigos hasta citas, así como comunidades de estudio, de ocio, etc. Pertenecer a la comunidad no es gratuito y los precios de acceso de un mes, van desde u\$s 10. Un ejemplo es www.amigos.com. Al parecer es un buen sitio para encontrar amistades en nuestro país, ya que exhibe la cifra de 995.437 usuarios en Argentina, que como mínimo han pagado u\$s 10 por el servicio. Comenzamos entonces a vislumbrar la magnitud del asunto.

Video juegos y Juegos On-Line: Otro avance de la Red y de las tecnologías de comunicación, muy similar al anterior, posibilita ser parte de una comunidad en donde sus participantes juegan e interactúan on-line, ganando premios e incluso dinero. Por otro lado, podemos bajar juegos para ser utilizados sin estar conectados a Internet.

Para ver ejemplos, visitar la página www.latingames.com, en donde primeramente se permite bajar un demo del producto, para luego comprarlo

Sitios de contenido adulto: Son los más visitados de la red, y la membresía desde un día a 30 cuesta de u\$s 3 a u\$s 30 respectivamente. En estos sitios, además de acceder a todo tipo de imágenes y videos, se puede chatear con otra persona, formar parte de foros, etc. Se estima que se realizan más de 1 millón de visitas a las mismas por mes. La gran mayoría son páginas de EE.UU. En Argentina existen también y las podemos ubicar en www.nic.ar.

Sitios de apuesta o Gambling zones: podemos encontrar firmas muy importantes en este rumbo, como Bwin SA., Royal Casino, 888.com, etc.; mediante las cuales podemos realizar apuestas de todo tipo, deportivas, juegos de azar, lotería, etc. El sistema es similar al de las ventas de MP3, el usuario se registra, posee una cuenta y deposita fondos mediante su tarjeta de crédito, obteniendo créditos para el juego. Un ejemplo de es www.bwin.com.ar.

Sitios de venta o reventa de bienes: Aquí los ejemplos típicos de cómo trabajan estas empresas, los pueden dar DeRemate.com y Mercadolibre.com, en donde se subastan todo tipo de artículos y servicios, nuevos y usados. La empresa cobra una comisión sobre las publicaciones, sobre las ventas y las compras, actuando como intermediario de los usuarios. Pero se debe atender a que se detectan usuarios que son empresas y otros que están en el anonimato, que utilizan este canal de ventas como medio para realizar transacciones marginales

(*Ballarino Gabriel 2008 : 7- 10*)

2.2) Régimen contractual del comercio electrónico. La oferta contractual del comercio electrónico. Formas de realización de la oferta. Requisitos de validez de la oferta electrónica. La aceptación. El consentimiento

Dentro del derecho interno argentino, la legislación civil y comercial provee el marco legal a fin de determinar la existencia de un contrato. Los principios contractuales son idénticos en los demás países del MERCOSUR. Una vez más, queda entonces el recurso a los principios generales del derecho y la costumbre comercial, habida la inexistencia de regulación específica.

El momento de la perfección del contrato llega con el solo consentimiento de las partes, no siendo requerida ninguna forma escrita y menos aún, solemne. Una oferta online se manifiesta a través de la comunicación electrónica, describiendo mercaderías o servicios, los cuales serán girados al ofertado, en caso de que este manifieste su aceptación. La aceptación de la oferta puede ser hecha de cualquier

modo razonable. Conforme con esto, una oferta online puede ser aceptada de manera informal, en tanto sea razonable conforme a circunstancias del contrato. Por supuesto, el derecho consuetudinario juega un rol mayor en este específico esquema de contratación, dentro del cual se tendrán en cuenta los antecedentes transaccionales entre las mismas partes, las formas en que acostumbran operar individualmente y las maneras particulares de la oferta y la aceptación con referencial específico contrato en cuestión. En cuanto a la costumbre, a medida que las distancias se presentan como relevantes para utilizar esta forma de contratación virtual, habrá que atender a las formas que se han ido desarrollando en los sitios de la red involucrados y en otros similares en el negocio en cuestión.

Otro de los aspectos relevantes de conocer y prever para los usuarios está constituido por los términos exactos del contrato que los ligará. Al ofertado se le requiere el aceptar los términos de la oferta que son presentados por el ofertante.

Al ser enviado el formulario, el contrato se perfecciona.

La oferta contractual en el comercio electrónico

Si partimos del concepto de oferta como una declaración de voluntad unilateral mediante la cual el declarante propone al destinatario la celebración de un determinado contrato, la finalidad de esta declaración es que mediante la aceptación de la oferta se celebre el proyectado contrato. Por lo que la declaración de voluntad del oferente no es apta, por sí, para producir efectos jurídicos.

En la contratación electrónica, tanto la oferta como la aceptación deberán proponerse y celebrarse por medios electrónicos. Sin embargo, basta que solo sea electrónica la aceptación para que el contrato sea electrónico.

No ocurre lo mismo en caso de que sólo la oferta sea electrónica, ya que se puede haber recibido la oferta vía correo electrónico, pero celebrarse el contrato de compraventa en un documento escrito en formato papel.

Una oferta dirigida al público, o sea, a personas indeterminadas como es el caso de las ofertas por medio de equipo electrónico, valdrá como oferta si el que propone claramente que su propuesta tiene carácter obligatorio. En efecto, por el principio de la autonomía privada nada impide que el oferente, si el ordenamiento legal lo permitiere, desde considerarse contractualmente vinculado con quien acepte su oferta, si es que al formularla como declaración no recepticia deja expresa constancia de su voluntad en ese sentido.

Formas de realización de ofertas en el comercio electrónico.

Podremos identificar tanto las ofertas públicas y las privadas, bajo las páginas Web, o por correo electrónico o por programas de conversación electrónica conocidos como "chats". Donde haya comunicación posible entre personas, existe la potencialidad de un negocio jurídico, unilateral, bilateral o plurilateral.

(business to consumer-B2C)

Dentro de este rango se encuentran peticiones a través de propaganda electrónica escrita en correos electrónicos en cadena, es decir, a usuarios indeterminados; también por medio de los almacenes virtuales en la world wide Web donde se exhiben mercancías y sus precios a manera de propaganda en mensaje de datos o también a través de las propagandas ubicadas en espacios de otras empresas virtuales.

Podría entonces decirse que, en la medida en que el medio tecnológico usado para ofrecer bienes o servicios permita al oferente cumplir con los requisitos propios de la oferta es perfectamente aplicable la normatividad contenida en nuestro código de comercio en materia de oferta.

Requisitos de validez de la oferta realizada por medios electrónicos.

Debemos tener en cuenta que cualquier declaración de voluntad no es oferta para que sea considerada válida; esta debe cumplir con ciertos requisitos:

a) Debe ser completa, autosuficiente, es decir que debe tener todos los elementos del contrato propuesto (bien y precio determinados) para que con la simple aceptación del destinatario se forme el contrato. De lo contrario, no coincidirá con la certidumbre que debe haber respecto de todas las estipulaciones del contrato;

b) En la oferta debe haber intencionalidad, la declaración de voluntad debe contener la intención seria de parte del oferente de celebrar el contrato propuesto, y

c) La oferta debe ser conocida por el destinatario, es decir que llegue a conocimiento de la persona a quien está dirigida, entendiéndose conocida desde el momento de su recepción para efectos de la probanza de la misma.

En el caso de los contratos electrónicos, se entenderá que si la oferta se realiza a través de medios electrónicos, se presumirá la recepción cuando el remitente reciba el acuse de recibo de la oferta realizada por el mismo, enviada por el destinatario de la oferta.

Una obligación asumida a través de medios informáticos tendrá las consecuencias relativas a su cumplimiento o incumplimiento, eficacia, prueba, etc., establecidas en las disposiciones legales que rigen para dichas obligaciones en general, sin discriminación del soporte utilizado.

La aceptación

Podríamos conceptualizarla como la declaración de voluntad emitida por el destinatario y dirigida al oferente, en la que comunica a este su conformidad con los términos de la oferta, quedando con su declaración obligado al contrato en los citados términos. Al igual que la oferta, la aceptación debe contener la intención de contratar.

Tanto la oferta como la aceptación, deberán proponerse y celebrarse por medios electrónicos. Sin embargo, sólo basta que sea electrónica la aceptación para que el contrato se considere electrónico.

A su vez, en el campo del comercio electrónico debe precisarse el método jurídico a seguir para establecer en que momento se acepta la propuesta y, por consiguiente, nace un contrato celebrado en este medio. Debe entonces, decidirse si ubicamos el contrato electrónico en Internet como celebrado entre personas presentes o entre distantes.

Si consideramos el negocio estipulado por teléfono como celebrado entre personas presentes, perfeccionándose luego en el momento preciso del intercambio de las declaraciones de propuesta y aceptación o el intercambio de conductas concluyentes en el caso de la llamada aceptación tácita, el lugar de perfeccionamiento del contrato sería aquel donde el proponente, por medio de la comunicación telefónica, tiene noticia de la aceptación. Estableciendo un paralelo ante las necesidades de regulación de la negociación electrónica, se aprecia que deben tenerse en cuenta los siguientes aspectos para establecer el régimen de formación contractual de carácter virtual:

a) Si se utiliza la Red para reemplazar una comunicación telefónica o vía fax, debido a su inmediatez y bajos costos, no cabe duda de que se lo debe equiparar al contrato celebrado entre presentes. La anterior situación suele darse en los contratos "intuite personae"

b) Si acogemos la Red como medio de oferta pública con carácter permanente las veinticuatro horas del día, que se dirige a personas indeterminadas, se considera conveniente emplear el régimen de contratos celebrados entre personas distantes.

El consentimiento

El contrato no existe antes de que se produzca el consentimiento de manera tal que la aceptación de la oferta no es un asentimiento.

La formación del consentimiento se da con la exteriorización suficiente que permita que la voluntad sea clara e inteligiblemente conocida, no importa cual es el medio elegido, dicho medio puede ser electrónico, caracterizándose la contratación por la distancia o sin presencia física simultánea de los contratantes.

El problema radica en que los nombres de los oferentes no corresponden necesariamente con la ubicación física, del mismo modo, el destinatario puede realizar la operación desde cualquier computadora.

Internet presenta una mayor falla a la hora de hablar de los puntos de conexión tradicionales que indican el derecho aplicable o la jurisdicción competente. Se habla de vínculos creados en forma instantánea.

El artículo 1214 del Código Civil argentino establece que si el contrato fuere hecho entre ausentes... por correspondencia epistolar, no habiendo lugar designado de cumplimiento, sus efectos para su cumplimiento serán juzgados respecto de cada una de las partes por las leyes de su domicilio. No hay dudas sobre la consideración del correo electrónico como correspondencia y hay jurisprudencia en la argentina, que así los asimila. Respecto del concepto de domicilio aún antes de la aparición de Internet dicho concepto había cambiado, y el concepto subjetivo que se haya impreso en nuestro Código Civil y en el Tratado de Montevideo, es receptado en los instrumentos del Mercosur en su concepción objetiva. Aparece la noción de residencia habitual, la noción de establecimiento y, en materia electrónica, cabe buscar nuevas nociones o revisar o acomodar las existentes. En el tratado de Derecho Civil de Montevideo, de 1940, la perfección de los contratos celebrados por correspondencia se rige por la ley del lugar del cual partió la oferta aceptada, según artículo 42.

El proyecto de ley de regulación y protección de la información transmitida por correo electrónico, dice que si es enviado con fines publicitarios y no fuera solicitado deberá cumplir, entre otros requisitos, con la individualización del nombre o razón social, domicilio y dirección de correo electrónico del remitente; contener la leyenda publicidad e información suficiente para identificar el origen de la transmisión.

El proyecto de ley de penalización del comercio electrónico no autorizado (spam) en la red global en el ámbito de la República Argentina. El que denomina spam al comercio electrónico no autorizado de todo tipo de oferta de compraventa de productos o servicios en general enviado mediante redes de comercio electrónico sin consentimiento del usuario en la red electrónica global. Se pena con clausura del sitio o página Web, bloqueo de correo electrónico y clave de IP de acceso a la red y, multa pecuniaria, a toda persona física o jurídica con domicilio legal en la República Argentina, que enviare spam a cuentas de correo electrónico de personas físicas o jurídicas dentro o fuera del país.

El anteproyecto de la ley de regulación de las comunicaciones publicitarias por correo electrónico rige las comunicaciones comerciales realizadas por medio de correo electrónico, sin perjuicio de la aplicación, en los casos que corresponda, de la normativa vigente en materia comercial sobre la publicidad y protección al consumidor; debiendo contener la leyenda publicidad o publi en el campo del asunto de cada mensaje, nombre legal, domicilio y dirección de correo electrónico de la persona que transmite el mensaje y la información veraz que permita identificar el punto de origen del recorrido de la transmisión.

La ley Modelo de la CNUDMI (Comisión Naciones Unidas para el Derecho Mercantil internacional) sobre comercio electrónico, si bien no ha sido adoptada por los países miembros del Mercosur nos muestra que la calificación de los puntos de conexión requiere una adaptación a Internet. Así, el artículo 15, establece que, de no convenir otra cosa el iniciador y el destinatario, el mensaje de datos se tendrá por expedido en el lugar donde el iniciador tenga su establecimiento y por recibido en el lugar donde el destinatario tenga el suyo. Y si el iniciador o el destinatario tienen más de un establecimiento, su establecimiento será el que guarde una relación más estrecha con la operación subyacente o, de no haber una operación subyacente su establecimiento principal; si el iniciador o el destinatario no tienen establecimiento, se tendrá en cuenta su lugar de residencia habitual.

En el cuadragésimo tercer período de sesiones del Grupo de Trabajo IV de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional y en las disposiciones para un proyecto de convención determina en el artículo 7 que se presumirá que el establecimiento de una persona está en el lugar por ella indicado, pero si no se tiene establecimiento, se tendrá en cuenta su residencia habitual. Y no constituyen de por sí un establecimiento, el lugar de ubicación del equipo y la tecnología que mantienen un sistema de información empleado por una persona para la formación de un contrato o el lugar desde el que otras personas puedan obtener

acceso a dicho sistema de información. El mero hecho de que una persona haga uso de un nombre de dominio o de una dirección de correo electrónico vinculada con un país concreto no crea la presunción de que su establecimiento se encuentra en dicho país.

(Aspis Analía 2006 : 33-42)

2.3) Cláusulas que deben considerarse en los contratos electrónicos

El empleo de estos medios hace que el empresario deba acudir a la observancia de las cargas negociables de claridad, diligencia, sagacidad, legalidad, y buena fe de que se habla en materia del negocio jurídico para prevenir problemas posteriores.

Se trate de contratos de adhesión (que son la mayoría) o no, se deberían incluir las siguientes cláusulas.

- a) Cláusulas de privacidad: Con estas cláusulas se busca proteger y garantizar la confidencialidad.
- b) Cláusulas de protección a la propiedad intelectual: Buscan determinar y delimitar los derechos que en materia de derechos de autor y propiedad industrial tiene cada una de las partes del negocio. Así mismo, busca establecer el compromiso para las partes, de no infringir la normatividad internacional. En nuestro país, los datos en Internet que tengan las características propias de obras protegidas por el derecho de autor, se protegen igual que las demás, de los tratados suscritos en el marco de la OMPI (Organización Mundial de la Propiedad Intelectual).
- c) Cláusulas compromisorias: Son cláusulas por las cuales se señala que se acudirá a la jurisdicción arbitral en caso de conflicto derivado de la relación contractual electrónica.
- d) Cláusulas de limitación de responsabilidad: Pueden convertirse en vehículo para desarrollar algún tipo de cláusula abusiva o leonina, en la medida en que, de un contrato electrónico de adhesión y de las condiciones contractuales particulares, se encuentra la empresa oferente en una posición fuerte de contratación, es decir una posición contractual dominante respecto de la otra parte.
- e) Cláusulas de legislación aplicable: Se incluyen para determinar las reglas y evitar conflictos de leyes de espacio. Internacionalmente se conocen como cláusulas de "choise of law". Dado que en Internet pueden producirse operaciones comerciales con otros países será fundamental incorporar una cláusula en la que se señale la legislación aplicable a dicho contrato.

No existe una legislación uniforme para todos los países conectados a Internet consiste en establecer una cláusula específica de sumisión a la legislación del Estado en el que radica el oferente.

- f) Cláusulas de remisión: Muy comunes, especialmente para los contratos internacionales, en los cuales se puede incluir como parte esencial de su contenido la aplicación de normas pertinentes provenientes de tratados internacionales.
- g) Cláusulas de representaciones y garantías: Se usan para dar más claridad a los contratos buscando el equilibrio en el conocimiento de la información sobre la parte fuerte del contrato, eliminando de esta forma el inconveniente de la asimetría en la información contractual. Para estos casos se incluyen los datos completos sobre el nombre del empresario, su dirección, así como la certificación de que se trata de una página Web segura y que tiene certificada la identidad de quienes negocian a través de ella. También presentan una descripción y una presentación de la empresa.

Este tipo de cláusulas permite prevenir eventuales nulidades contractuales por falta de capacidad o por violación a la ley

(Aspis Analía 2006 :45)

2.4) Reglas interpretativas de los contratos electrónicos

En el contexto informatizado, las reglas establecen un conjunto de pasos y pautas para desarrollar la actividad interpretativa, son obligatorias en cuanto al orden de dicha actividad para la asignación de un significado a un texto contractual y acotan la libertad del intérprete (juez); constituyen para el individuo la garantía de aplicación de los principios de justicia, autonomía, y equidad frente a los centros que manejan las redes informáticas con los cuales contratan.

La primera regla es la interpretación de las palabras para su uso general aunque el obligado pretenda que las ha entendido de otro modo. La contratación a distancia requerirá establecer significados de uso general para los pactos de obligaciones por medios informáticos y debe quedar muy claro para cada una de las partes el significado del texto. Encontramos en esta regla la protección del individuo frente a palabras de uso técnico que pudieran emplearse en los textos que contienen las obligaciones pactadas, o que provenientes de otros países con diferentes contextos, adquieran otro significado.

La segunda regla interpretativa se regula por una metodología subjetiva: Indagar la intención común de las partes. Nos remite a la búsqueda de la captación de la

voluntad de los individuos autores del texto para lo cual el intérprete o el juez debe situarse en el contexto al tiempo de celebrarse el acuerdo, teniendo en cuenta el momento histórico, social y cultural para luego tratar de conocer cuál fue la finalidad perseguida por las partes.

La tercera regla interpretativa indica la remisión al contexto general para el caso de equívocas o ambiguas lo cual adquiere importancia en relación con los diferentes contextos de las partes que realizan el pacto obligacional. Otra regla que adquiere importancia es la que se remite a los usos y costumbres del lugar del contrato. (*Aspis Analía 2006 : 50*)

2.5) Medios de pago. Marco legal. Distintos medios de pago electrónico.

Marco legal

El artículo 724 del Código Civil Argentino menciona al pago como una de las formas de extinción de una obligación. Entendiendo que el pago es un acto jurídico, el artículo 973 y siguientes del Código Civil establece la forma y prueba con que deberán regirse estos contratos para el sistema legal argentino. Se parte del concepto de libertad de formas, plasmado en el artículo 974 del Código Civil, siempre que no hubiera designación de una específica norma legal o convencionalmente establecida. Por su parte, el artículo 975, determina que en los casos en que fuera ordenada la “expresión por escrito”, no puede haber otra prueba.

El plexo normativo civil determina que el deudor es el que tiene la carga de la prueba de la existencia del pago, por lo cual habrá que estar a las constancias que le quedan al deudor.

Distintos medios de pago electrónicos. Clasificación

Los medios de pago electrónicos pueden clasificarse en 3 categorías en función que cada uno hace de la Internet: 1) independiente, 2) dependiente parcialmente, 3) dependiente totalmente.

Los medios de pagos electrónicos independientes serían aquellos que no precisan Internet para efectuar sus transacciones, por ejemplo, las tarjetas de crédito, o ciertos monederos electrónicos. Como medios dependientes parcialmente, identificamos aquellos que necesitan de la red pero solo en una etapa del proceso.

Por último, hemos identificado como dependientes totalmente aquellos medios de pago electrónicos que se sirven totalmente de la red de redes para efectuar sus operatorias.

A continuación enunciaremos los distintos medios de pago que en la actualidad tienen más notoriedad, sin perjuicio de lo cual, existan otros en gestación.

La forma y circuito de dichos pagos variará de acuerdo con cada empresa en particular, pero en su totalidad nos encontramos ante el reemplazo del billete en su definición tradicional para entrar en un mundo de acreditación de valores. Tendremos así:

- I. Tarjetas de crédito
- II. Tarjetas inteligentes
- III. Cheques electrónicos
- IV. E-Cash o dinero electrónico
- V. Monedero electrónico

El más difundido es el de las tarjetas. Ello se debe a su aceptación internacional e inmediata acreditación; pero también tiene sus desventajas, como son la falta de seguridad, el costo de transacción, la falta de privacidad y la limitación en el uso.

En nuestro país las únicas alternativas de pagos posibles son pago con tarjeta de crédito (en línea o fuera de línea), venta telefónica, fax, y contra-entrega. (*Aspis Analía 2006 : 56*)

2.6) Forma y prueba de los contratos electrónicos

El documento digital en la legislación nacional

La ley 25.506 (BO 14/12/01), reglamentada por el decreto 2628/2002, contempla expresamente al documento digital.

El artículo 6 de la citada ley reputa documento digital a la representación digital de actos o hechos, con independencia del soporte utilizado para su fijación, almacenamiento o archivo. Un documento digital también satisface el requerimiento de escritura.

Según el artículo 11, los documentos electrónicos firmados digitalmente y los reproducidos en formato digital firmados digitalmente a partir de originales de primera generación en cualquier otro soporte también serán considerados originales y poseen, valor probatorio como tales.

En materia procesal rige el principio de originalidad, según el cual existiendo una fuente probatoria primaria y originaria y otra secundaria o representativa debe preferirse a la primera.

En los documentos generados por el ordenador el original será aquel que reside en la memoria RAM, pero como esta es aleatoria se conservará en el disco rígido en diskette o por su impresión en papel. Se trataría del mismo documento plasmado en diferentes soportes.

Respecto a los documentos digitales, difícilmente constituyan fuentes originales, ya que de mediar soporte informático es factible la duplicación exacta de los archivos. Lo importante es que reflejen la información adecuadamente asegurándose la integridad de los datos. Con relación al mantenimiento de los documentos que exigen algunos regímenes, el artículo 12 de la ley 25.506 indica que la obligación legal de conservar documentos, registros o datos, también queda satisfecha con la conservación de los correspondientes documentos digitales firmados digitalmente según los procedimientos que determine la reglamentación siempre que sean accesibles para su posterior consulta y permita determinar fehacientemente el origen, destino, fecha y hora de su generación, envío o recepción.

Uno de los obstáculos del documento digital radica en el modo de garantizar su fidelidad e integridad de su contenido.

Esta es una de las grandes debilidades de las redes telemáticas abiertas, como Internet, cuya información así transmitida no goza de plena autenticidad ofreciendo muy pocas garantías jurídicas. Resulta indispensable recurrir al desarrollo de técnicas seguras con métodos de identificación y de certificación confiables como la firma digital.

(Roldán Silvina 2006 : 86)

2.7) Seguridad en la red. Criptografía.

Actualmente, encontramos dos recursos cuya finalidad es la de ofrecer seguridad a las transacciones que se efectúan electrónicamente, estos son la criptografía y la firma digital.

La criptografía es un mecanismo desarrollado para evitar que un operador intercepte la información que es transmitida por la red, la cual es cifrada con el objetivo de proteger los datos.

Existen dos tipos de criptografías, con clave secreta y con clave pública.

- I. Criptografía con clave secreta: La criptografía tradicional se basa en el concepto de que tanto el que envía el mensaje como el que lo recibe conocen y utilizan la misma clave secreta. El que envía el mensaje utiliza una clave secreta para encriptarlo y el que lo recibe utiliza la misma clave secreta para desencriptarlo. El principal problema consiste en conseguir que ambas partes conozcan la misma clave sin que ningún tercero se entere. Por eso este método ha tenido dificultades para brindar la seguridad necesaria en este aspecto.
- II. Criptografía con clave pública: Es el sistema que mayor seguridad brinda en la actualidad de las transacciones electrónica y está basado en algoritmos asimétricos, en este sistema cada persona obtiene un par de claves, llamadas, clave pública y clave privada. Cada usuario debe generar su propio par de claves, mediante un software confiable. La clave pública de cada persona se publica, en cambio la de cada persona se mantiene secreta. La necesidad de un remitente y un receptor de compartir la misma clave queda eliminada. Cualquier persona puede enviar un mensaje confidencial con solo utilizar la clave pública, pues el mensaje solamente puede encriptarse con clave privada que posee el receptor únicamente.

Por este medio se obtienen transacciones seguras y auténticas con la certeza de la integridad de los datos y la imposibilidad de repudio por parte del emisor.

(Petursi Ileana 2006 : 120)

2.8) Firma digital. Marco normativo: Ley 25.506/01 y Decretos reglamentarios relacionados. Definición. Características. Funcionamiento. Certificados digitales. Otorgamiento de los certificados digitales.

Marco normativo

La Ley N° 25.506 de Firma Digital reconoce la eficacia jurídica del documento electrónico, la firma electrónica y la firma digital, estableciendo las características de la Infraestructura de Firma Digital de la República Argentina.

A continuación se mencionan los aspectos más importantes contenidos en esta ley.

Las condiciones que debe cumplir una firma digital para ser considerada como tal se refieren a que deben ser susceptible de verificación por terceras partes, de manera tal que dicha verificación permita simultáneamente identificar al firmante y detectar cualquier alteración del documento digital posterior a su firma.

Sus características son:

- ✓ Presunción de autoría, por la cual se presume salvo prueba en contrario que toda firma digital pertenece al titular del certificado digital que permite la verificación de dicha firma.
- ✓ Presunción de integridad, si el resultado de un procedimiento de verificación de una firma digital aplicado a un documento es verdadero, se presume, salvo prueba en contrario, que este documento digital no ha sido modificado desde el momento de su firma.

La validez de la firma digital se entiende satisfecha en tanto se cumplan los siguientes requisitos:

- ✓ Haber sido creada durante el período de vigencia del certificado digital válido del firmante
- ✓ Ser debidamente verificada por la referencia a los datos de verificación de firma digital indicados en dicho certificado según el procedimiento de verificación correspondiente
- ✓ Que dicho certificado haya sido emitido o reconocido por un certificador licenciado.

En esta ley se dispone que, cuando un documento digital sea enviado en forma automática por un dispositivo programado y lleve la firma digital del remitente, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el documento firmado proviene del remitente.

A partir de la sanción de esta ley se establece que cuando la ley requiera una firma manuscrita, esa exigencia también queda satisfecha por una firma digital (artículo 3).

En el artículo 4 de la ley, se prescribe que las disposiciones de la firma digital no serán aplicables a las siguientes situaciones: A las disposiciones por causa de muerte, a los actos jurídicos de derecho de familia; a los actos personalísimos en general; a los actos que deban ser instrumentados bajo exigencias o formalidades incompatibles con el uso de la firma digital, ya sea como consecuencia de las disposiciones legales o acuerdo de partes.

En el articulado de la ley también se hace referencia a los certificados digitales, enunciando los requisitos que los dotarán de validez (artículo 14) y demás cuestiones relativas a los mismos.

El Decreto N° 2628/2002 reglamentario de la Ley 25.506, regula el funcionamiento de los certificadores licenciados de manera de garantizar la adecuada prestación de los servicios de certificación., crear el Ente Administrador de Firma Digital, encargado de otorgar las licencias a los certificadores, supervisar su actividad y dictar las normas tendientes a asegurar el régimen de libre competencia en el mercado de los prestadores y protección de los usuarios de Firma Digital y crea una Comisión Asesora para la Infraestructura de Firma Digital, conformada por un equipo multidisciplinario de especialistas en la materia, con el fin de asesorar y recomendar a la Autoridad de Aplicación estándares tecnológicos, y otros aspectos que hacen al funcionamiento de la mencionada Infraestructura, por lo cual deben establecerse las bases para su formación y adecuado funcionamiento.

Por el Decreto N° 1028/03 se disuelve el Ente Administrador de Firma Digital creado por el Decreto N° 2628 del 19 de diciembre de 2002, trasladándose el cometido de dichas funciones a la Oficina Nacional de Tecnologías de Información de la Subsecretaría de la Gestión Pública de la Jefatura de Gabinete de Ministros.

Según el Decreto N° 409/2005, la Subsecretaría de la Gestión Pública actuará como autoridad de aplicación del régimen normativo que establece la infraestructura de firma digital establecida en la Ley N° 25.506 y en las funciones de entidad licenciante de certificadores, supervisando su accionar.

Mediante la Resolución N° 88/2008 se aprueba la Política de Certificación para la Autoridad Certificante de la Administración Federal de Ingresos Públicos y se otorga la licencia para operar como Certificador Licenciado a la AFIP.

Mediante la Resolución General N° 2651 se establecen los procedimientos relacionados con la emisión y administración de los certificados digitales, aplicables a las relaciones entre la AFIP, los solicitantes y suscriptores de los certificados emitidos por la Autoridad Certificante de la Administración Federal de Ingresos Públicos y los terceros usuarios de dichos certificados.

Definición

La firma digital es una herramienta tecnológica que permite garantizar la autoría e integridad de los documentos digitales, posibilitando que éstos posean la misma característica que la firma hológrafa (de puño y letra) exclusiva de los documentos en papel.

Una firma digital es un conjunto de datos asociados a un mensaje digital que permite garantizar la identidad del firmante y la integridad del mensaje.

La firma digital no implica asegurar la confidencialidad del mensaje; un documento firmado digitalmente puede ser visualizado por otras personas, al igual que cuando se firma holográficamente.

Características de la firma digital

Cada titular de una firma digital posee un par de claves asociadas, una privada y otra pública, generada mediante un proceso matemático.

- ✓ Clave Privada: es utilizada por su titular para firmar digitalmente un documento o mensaje, es secreta y mantenida por ese titular bajo su exclusiva responsabilidad
- ✓ Clave pública: es utilizada por el receptor de un documento o mensaje firmado para verificar la integridad y la autenticidad, asegurando el “no repudio”.

Ambas claves se encuentran asociadas entre sí por las características especiales del proceso matemático.

Funcionamiento

La firma digital funciona utilizando complejos procedimientos matemáticos que relacionan el documento firmado con información propia del firmante, y permiten que terceras partes puedan reconocer la identidad del firmante y asegurarse de que los contenidos no han sido modificados.

El firmante genera, mediante una función matemática, una huella digital del mensaje, la cual se cifra con la clave privada del firmante. El resultado es lo que se denomina firma digital, que se enviará adjunta al mensaje original. De esta manera el firmante adjuntará al documento una marca que es única para dicho documento y que sólo él es capaz de producir.

Para realizar la verificación del mensaje, en primer término el receptor generará la huella digital del mensaje recibido, luego descifrá la firma digital del mensaje utilizando la clave pública del firmante y obtendrá de esa forma la huella digital del mensaje original; si ambas huellas digitales coinciden, significa que no hubo alteración y que el firmante es quien dice serlo.

El sistema opera de tal modo que la información cifrada con una de las claves sólo puede ser descifrada con la otra. De este modo si un usuario cifra determinada información con su clave privada, cualquier persona que conozca su clave pública podrá descifrar la misma.

En consecuencia, si es posible descifrar un mensaje utilizando la clave pública de una persona, entonces puede afirmarse que el mensaje lo generó esa persona utilizando su clave privada (probando su autoría).

Certificados digitales

Los certificados digitales son pequeños documentos digitales que dan fe de la vinculación entre una clave pública y un individuo o entidad. De este modo, permiten verificar que una clave pública específica pertenece, efectivamente, a un individuo determinado. Los certificados ayudan a prevenir que alguien utilice una clave para hacerse pasar por otra persona.

En algunos casos, puede ser necesario crear una cadena de certificados, cada uno certificando el previo, para que las partes involucradas confíen en la identidad en cuestión.

En su forma más simple, el certificado contiene una clave pública y un nombre. Habitualmente, también contiene una fecha de expiración, el nombre de la Autoridad Certificante que la emitió, un número de serie y alguna otra información. Pero lo más importante es que el certificado propiamente dicho está firmado digitalmente por el emisor del mismo.

Su formato está definido por el estándar internacional ITU-T X.509. De esta forma, puede ser leído o escrito por cualquier aplicación que cumpla con el mencionado estándar.

Otorgamiento

La AFIP, otorga los siguientes tipos de certificados digitales:

Certificados Clase 3. Tienen la ventaja de no necesitar ningún hardware especial, sin costos, posibilitando su uso masivo. Solo requiere instalar el certificado en la PC que utilizará para firmar digitalmente documentos. El sistema solicitará el ingreso de la clave privada para firmar documentos.

Certificados Clase 4. Brindan una mayor seguridad ya que los datos privados del titular son almacenados en un dispositivo criptográfico especial. Para firmar digitalmente el sistema solicitará que conecte el dispositivo criptográfico e ingrese la clave privada.

Validez de la firma digital

Según la legislación argentina, si un documento firmado digitalmente es verificado correctamente, se presume salvo prueba en contrario que proviene del suscriptor del certificado asociado y que no fue modificado.

Por otra parte, para reconocer que un documento ha sido firmado digitalmente se requiere que el certificado digital del firmante haya sido emitido por un Certificador Licenciado (o sea que cuente con la aprobación del Ente Licenciante). El certificado digital permite identificar quién es el propietario de la clave privada.

El marco normativo de la República Argentina en materia de Firma Digital está constituido por la Ley N° 25.506, el Decreto N° 2628/02 y sus modificatorias y un conjunto de normas complementarias que fijan o modifican competencias y establecen procedimientos.

(En: www.afip.gov.ar/genericos/novedades/documentos/queeslafirmadigital.pdf)

CAPITULO II

Gravabilidad del comercio electrónico. Política tributaria

3) Dificultades que presenta el comercio electrónico en relación a su gravabilidad

De manera introductoria a la problemática que nos ocupa en relación a la tributación y el comercio electrónico se ha dicho que éste plantea problemas específicos que especialmente trascienden en el campo de las transacciones internacionales. Surge la necesidad de conocer la naturaleza de los hechos imposables que se verifican en la contratación electrónica, el lugar donde se encuentra ubicada la fuente generadora de los ingresos, la determinación de la jurisdicción aplicable a efectos de establecer el Estado al que le corresponde el cobro de los tributos. El gran interrogante que surge es si el actual ordenamiento legal, tal y como está diseñado, puede gravar adecuadamente los hechos imposables que se generan en el comercio electrónico o si es necesario crear un régimen tributario especial que regule las implicancias fiscales de estas operaciones, sin crear distorsiones en el mercado ni establecer regímenes que resulten discriminatorios para los agentes económicos en razón a la modalidad adoptada por la realización de sus operaciones.

Puntualizaremos tres conceptos desarrollados por la doctrina, con el objeto de localizar problemas a resolver respecto del comercio electrónico:

- ✓ Desmaterialización: Referido al bien que se enajena: por ejemplo, un CD con música era un bien material, tangible sin dudas, pero ahora un CD puede bajarse por completo a una PC y pierde esta característica de mercadería transformándose en un servicio con las implicancias fiscales que conlleva esta situación.
- ✓ Despersonalización: quien comercia vía Internet no sabe potencialmente a quien va dirigida su oferta. Una de las consignas de los legisladores y tributaristas, debería ser lograr objetivos para conocer quien compra, de manera que pueda ejercerse el poder fiscal si es pertinente.
- ✓ Deslocalización: Teniendo en cuenta el punto anterior, el vendedor no sabe ni quien será ni a donde estará su posible comprador. Fiscalmente esto genera un gran desafío para establecer que estado debiera ejercer su potestad tributaria. El comercio electrónico, modifica fundamentalmente la relación entre el proveedor y el consumidor, primero porque tiende a suprimir a los intermediarios, segundo porque pone en contacto a los unos y los otros sobre una escala universal desterritorializada. La presencia física resulta ser cada vez menos relevante en

la era digital, se torna muy dificultoso establecer el lugar de la presencia física y donde se realizan las transacciones.

Potestad Tributaria

Uno de los aspectos más difíciles de resolver está relacionado con la potestad tributaria de los países. La potestad tributaria es la facultad que tienen los estados para crear unilateralmente tributos cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria. La apertura de la economía y la globalización transforma los problemas nacionales en internacionales que si no se abordan y contienen pueden producir fricciones y eventualmente conflictos entre los países. En épocas pasadas en una economía cerrada cualquier país podía aplicar su política tributaria sin preocuparse por la forma que afectaba a otros países. La globalización ha cambiado todo esto. En el entorno actual las acciones de muchos gobiernos se ven notablemente limitadas por las de otros gobiernos y los efectos secundarios extrafronterizos generados por la tributación han adquirido gran importancia.

El papel que las instituciones internacionales (como el FMI, OCDE, OMC, la OPS, el Banco Mundial, el BPI, la ONU y otras similares) han ido creciendo a través de los años, sin embargo no existe una institución encargada de arbitrar o supervisar las consecuencias de los sistemas tributarios de cada país.

(Petursi Ileana 2006 : 129)

4) Modelos tributarios de gravabilidad del comercio electrónico

4.1) Argumentos a favor y en contra de la gravabilidad. Postura adoptada por nuestra Administración tributaria.

Existen argumentos en pro y en contra de extender las obligaciones tributarias a los sujetos intervinientes en el comercio electrónico. Hacemos una reseña de los mismos:

Argumentos en contra de la gravabilidad

Bastantes son los que sostienen la inconveniencia de gravar el comercio electrónico, fundamentalmente teóricos y políticos de EE.UU.

Sostienen ellos que el e-commerce es una industria incipiente, y por lo tanto se le debería conceder un periodo de exención impositiva hasta tanto logre su correcta madurez.

Desde otro sector, sobre la base de los argumentos de la denominada “brecha digital”, se sostiene que el comercio electrónico, así como todas las actividades relativas a Internet, deberían estar libres de impuestos, para evitar restringir el acceso a estas tecnologías a usuarios de un determinado nivel de ingresos.

Desde otra postura, y refiriéndose específicamente a la aplicación de impuestos al consumo, se sostiene que teniendo en cuenta que el comercio electrónico trasciende las barreras estatales, no se debería gravar con impuesto al consumo a prestadores radicados en otra jurisdicción, desde que no hay razón para que estos contribuyan a los gastos públicos del estado de sus prestatarios, ya que no utilizan los servicios públicos brindados por este.

Asimismo, dese otro sector, se dice que gravar con impuestos al consumo al comercio electrónico, implicaría la pérdida de competitividad de aquellos prestadores situados en jurisdicciones donde se aplique este tributo.

Argumentos a favor de la gravabilidad

Los argumentos en pro del gravar el comercio electrónico, se basan en principios de neutralidad y equidad.

En cuanto a lo primero, se sostiene que todo sistema impositivo debe tender a la neutralidad, entendida ésta como el principio por el cual se debe gravar las distintas actividades económicas sin producir diferencias positivas o negativas a favor o en contra de ningún sector de la producción o los servicios, de lo contrario, se producen distorsiones.

En el caso de exceptuar impositivamente al comercio electrónico, esas distorsiones consisten, por una parte, en que los sectores con mayores cargas tributarias pueden volcarse masivamente a ese paraíso fiscal, erosionando las formas tradicionales de comercialización, y haciendo peligrar la recaudación.

En cuanto a la equidad, no resulta adecuado para este principio, gravar con impuesto a un pequeño comerciante de una librería y no hacerlo a uno que hizo lo mismo pero en forma virtual a través de Internet, cuando este segundo tiene una clientela exponencialmente superior.

La Unión Europea estima que, dado que el comercio electrónico carecerá de límites geográficos, será más difícil para la administración fiscal conocer la localización e identidad de las partes que intervienen en las transacciones.

Según la organización, el impuesto que se adapta mejor al comercio electrónico es el IVA, ya que, se aplica independientemente del medio de comunicación o de la fórmula comercial, a las entregas de bienes y prestaciones de servicios en la U.E., así como a las importaciones de bienes y a las prestaciones a empresas de la mayoría de servicios procedentes de fuera de la U.E. La U.E. establece que para permitir un desarrollo completo del comercio electrónico, el IVA comunitario deberá proporcionar seguridad jurídica, simplicidad y neutralidad.

Postura de nuestra Administración tributaria

El gobierno argentino, y concretamente la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), adoptaron una postura positiva en cuanto a la imposición del comercio electrónico. Esto se desprende de las acciones emprendidas al respecto, tal como la realización de trabajos de investigación, la participación en conferencias internacionales sobre el tema e incluso el dictado de resoluciones que tienden a extender el IVA actual a las transacciones electrónicas.

(Nieva Hugo 2006 : 186-192)

Seguidamente se detallan algunos los antecedentes en nuestro país respecto de la tributación en el comercio electrónico.

A mediados de 1998 se creó en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, un Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior, en el cual participaron distintos sectores del gobierno relacionados con el tema.

Con posterioridad a la celebración de la primer reunión plenaria, se invitó a participar a otros organismos del gobierno relacionados con el tema bajo análisis, entre ellos, al Ministerio de Relaciones Exteriores y Comercio Internacional, al Ministerio de Justicia, a la Secretaría de Comunicaciones, a la Secretaría de la Función Pública, a la Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y al Banco Central de la República Argentina.

El objetivo de este Grupo fue examinar las implicancias de las distintas modalidades del comercio electrónico en la República Argentina y los requerimientos que ellas plantean en materia de políticas públicas, partiendo de la premisa de que a las transacciones electrónicas deberían aplicarse los mismos principios de imposición que rigen respecto del comercio tradicional: (neutralidad, eficiencia, seguridad y simplicidad, eficacia e imparcialidad y flexibilidad).

El citado Grupo se encontraba dividido en cinco subgrupos de trabajo temáticos a saber: comercial, legal, tributario, financiero y tecnológico.

Debe destacarse que al Subgrupo de Asuntos Tributarios le correspondió la tarea de analizar el impacto en la recaudación fiscal como consecuencia del avance de las operaciones de comercio electrónico. En tal sentido, dicho subgrupo se abocó, en primer término, al estudio del fenómeno de la elusión y la evasión tributaria como factor de distorsión del comercio electrónico, así como la situación impositiva y aduanera de los bienes intangibles y los servicios, todo esto en el marco de la legislación vigente y de los compromisos internacionales asumidos.

En el mes de septiembre de 1998, se presentó el Primer Informe de Progreso sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior, aprobándose mediante la Resolución N° 412/99. Entre los temas analizados pueden destacarse: el concepto, el alcance, la caracterización y la potencialidad del comercio electrónico en el comercio exterior.

El Segundo Informe de Progreso fue aprobado por el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos en fecha 19/10/99 mediante el dictado de la Resolución N° 1.248; complementando las conclusiones a las que se arribara en el informe citado en el párrafo anterior.

En esta oportunidad, el Subgrupo de Aspectos Tributarios efectuó un análisis del comercio electrónico y de las distintas modalidades de imposición, destacándose que resulta sumamente importante la distinción entre comercio electrónico directo e indirecto. Ello en virtud de que, el primero involucra bienes inmateriales que se transmiten por la red, mientras que el segundo, no guarda diferencia alguna con las ventas telefónicas. En atención a ello, se consideró necesario definir adecuadamente cada uno de los contratos involucrados a efectos de establecer el tratamiento impositivo a dispensarles.

(En : www.mecon.gov.ar/comercioelectronico)

4.2) Modelos tributarios de gravabilidad del comercio electrónico. Modelo de reforma a los impuestos actuales.

4.2.1) Posición de Estados Unidos

El departamento del Tesoro de EE.UU., a finales de 1996, publicó un estudio ⁶ sobre las pautas que el sistema fiscal federal debería adoptar respecto a la contratación electrónica. En dicho informe, se establecen tres fundamentos básicos sobre los que se debería sustentar la política fiscal federal en relación al comercio electrónico.

En primer lugar, el principio de neutralidad entre las transacciones de comercio electrónico y las operaciones de comercio tradicional.

En segundo lugar, se establece el principio de aplicación, de los actuales principios de fiscalidad internacional. En este sentido, la sustitución de dichos principios, por otros nuevos, solo debe producirse en casos extremos.

En tercer lugar, el Tesoro norteamericano, sugiere que el nuevo marco legislativo tributario del comercio electrónico, debe ser lo suficientemente general y flexible como para afrontar soluciones al futuro desarrollo tecnológico.

4.2.2) Posición de la OCDE

La OCDE, publicó en 1997, un documento sobre la política en relación al comercio electrónico⁷, donde se plantea la necesidad de analizar y readaptar los

⁶ "Selected Tax Policy of global electronic commerce", Departamento de Tesoro de EE.UU, noviembre 1996, en: <http://www.ecommerce-commission.org>

⁷ OCDE, ob. Cit, pág 12

diferentes conceptos y criterios utilizados hasta el momento en materia de fiscalidad internacional.

Otro informe⁸, finaliza con una propuesta de aquellos criterios que deben orientar una reforma fiscal. En concreto, se establecen los siguientes principios: la equidad, la simplicidad, la seguridad jurídica la eficiencia y la justicia.

De acuerdo al primer criterio, la equidad, según el informe, no debe provocarse distorsiones económicas con la introducción de los sistemas de contratación electrónica. La simplicidad supone que los costos administrativos y de cumplimiento de las normas, deben ser los mínimos posibles. En tercer lugar, la seguridad jurídica implica que los sujetos pasivos deben tener certeza de los elementos constitutivos del impuesto en un entorno informatizado. En cuanto a la eficiencia, debe evitarse en lo posible, dice el informe, la evasión y el fraude fiscal. Por último, la justicia, y determina que el reparto de impuesto entre los países sea proporcionado.

Un paso más adelante, en la Conferencia Ministerial de la OCDE, celebrada en Ottawa en 1998, se adopta una Resolución conjunta en la cual se reafirman las ideas de que, por un lado, los actuales principios deben aplicarse al comercio electrónico, y por el otro lado, que en caso de reformar los impuestos vigentes o crear nuevas figuras impositivas, se debe propender a que ello no vulnere esos principios ni resulte discriminatorio del comercio electrónico.

En un documento posterior⁹, partiendo de que las operaciones de comercio electrónico directo, según el informe, han de tributar en el lugar de consumo, define que se ha de entender por “lugar de consumo”:

1. Respecto de las operaciones de comercio B2B, atiende al concepto de presencia empresarial del destinatario empresario. Como regla general en lugar del consumo será la jurisdicción en la que el destinatario empresario no establecido tenga localizada su presencia empresarial.

2. Respecto de las operaciones de B2C, atiende a la residencia habitual del consumidor final, es decir, el lugar del consumo será la jurisdicción en la que el destinatario particular no establecido tenga su residencia habitual.

Por otra parte propone como mecanismo para las operaciones B2B la inversión del sujeto pasivo y, para las operaciones B2C el uso de mecanismos basados en la

⁸ “Dismantling the barriers to global electronic commerce”, OCDE, Enero 1997, http://www.oecd.org/subject/electronic_commerce/documents/taxation.htm

⁹ “Taxation and electric commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions”, OCDE, en: http://www.oecd.org/subject/electronic_commerce/documents/taxation.htm

colaboración de terceros que permitan la recaudación de los tributos sometiendo mientras tanto estas operaciones a un sistema de registro.

Por otra parte en un documento publicado en el año 2000 ¹⁰ analiza la problemática del concepto de establecimiento permanente. A esos efectos, toma como regla general lo establecido por el artículo 5 de su Modelo de Convenio para evitar la doble imposición, el cual establece que deben cumplirse ciertos requisitos para que se configure la existencia de un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza su actividad.

4.2.3) Posición de la Unión Europea

En el seno de la Unión Europea, la posición que actualmente se mantiene respecto de la imposición del comercio electrónico es similar a la de la OCDE.

En 1997 en una comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo se evidencian las primeras propuestas europeas sobre la tributación del comercio electrónico. Se aborda la incidencia del desarrollo de las sociedades de la información con carácter genérico aunque dedicando espacio a la problemática fiscal. En este ámbito se manifiesta la necesidad de que las operaciones de comercio electrónico estén sujetas tanto a la imposición directa como indirecta respetando la seguridad jurídica asegurando la neutralidad fiscal y evitando pérdidas recaudatorias.

Se considera que las propuestas de nuevos tributos realizadas a la fecha, no satisfacían las expectativas esperadas, y se opta en consecuencia por la aplicación del IVA a estas transacciones.

Por otra parte se adopta el principio de recaudación en el país de consumo, cuestión de suma importancia en cuanto va a ser una de las que propiciaron más de un desacuerdo.

Tras la conferencia de Ottawa se constituyeron en el seno de la UE tres grupos de trabajo para estudiar distintas cuestiones sobre la tributación del comercio electrónico. Entre sus funciones se encontraban las siguientes: El debate sobre la procedencia o no de modificar la normativa relativa al lugar de realización de las prestaciones de servicio con el fin de asegurar la tributación en el lugar del consumo; el estudio de la gestión tributaria desde una perspectiva de asistencia mutua,

¹⁰ "The application of the permanent establishment definition in the context of electric commerce", OCDE, París, Marzo del 2000,
en:http://www.oecd.org/subject/electronic_commerce/documents/taxation.htm

cooperación internacional y cuestiones de registro para un mayor control de las operaciones online; y la identificación de los operadores destacando como objetivo la creación de un registro único de identificación en la UE, así como la implementación de facturación electrónica y de firma electrónica.

4.2.4) Posición de la ALADI

La Asociación Latinoamericana de Integración publica en 2002, un informe ¹¹ donde, si bien a lo que principio se refiere, sigue la misma línea de EEUU y la OCDE, presenta interesantes propuestas dirigidas especialmente a las administraciones fiscales latinoamericanas.

Estas propuestas se encuentran agrupadas según el tipo de impuesto. Así tenemos:

- ✓ Impuestos generales al consumo
 - Principio de neutralidad: La ALADI adopta para sustentar cualquier propuesta a la hora de definir o redefinir impuestos el principio de neutralidad, permitiendo el desenvolvimiento del comercio electrónico sin trabar su desarrollo con la creación de nuevos impuestos
 - Naturaleza de los bienes digitalizados: La ALADI propone que las legislaciones tributarias deben prever de forma precisa la definición, alcance y tratamiento de aquellas prestaciones que resultan servicios, y por su parte, aquellas otras que deben ser entendidas como cesión de derechos.
 - Localización de las operaciones/prestaciones: Evalúa dos criterios bien diferenciados:
 - Lugar de ubicación de la página: Según este criterio, sostiene, que podría ser entendido el lugar de prestación de servicio, aquel país en donde la página Web se encuentra ubicada, entendiendo por tal, el lugar de radicación del Server en el cual se encuentra contenida.
 - Lugar de dirección del prestador: La prestación debe entenderse realizada en el lugar de dirección, es decir, lugar donde parte la directiva para dar cumplimiento a la obligación acordada.
 - Criterios de gravabilidad en la importación de servicios y cesión de derechos: El informe los agrupa en tres grandes grupos:

¹¹ “Estudio sobre la situación tributaria del comercio electrónico”, ALADI, Secretaría General, 04/09/02, en: <http://www.aladi.org>

- Criterio del lugar de realización de la prestación: Chile, Ecuador, México y Uruguay adoptaron como criterio de gravabilidad que la prestación sea realizada en el país, sin perjuicio de la nacionalidad o residencia de los sujetos o lugar de firma del acuerdo.
- Criterio de la utilización o aprovechamiento económico: Grupo donde se ubica nuestro país, Perú y Venezuela.
- Criterio mixto: Paraguay, que adopta un criterio que prevé la gravabilidad del lugar de realización de la prestación, sin perjuicio para los supuestos de asistencia técnica y para las cesiones de uso o goce de derechos aplica el criterio de aprovechamiento económico.
- Individualización del prestatario: En su informe, la ALADI menciona ciertos parámetros posibles de manera de lograr su identificación:
 - Lugar de radicación de la entidad de pago
 - Domicilio del titular (tarjeta de crédito, cuenta bancaria, etc.)
 - Determinación del IP (Internet Protocol) del comprador. El IP es el número único de identificación que los proveedores de Internet otorgan a cada usuario al momento de acceder a la red, lo cual hace posible su localización física.

La ALADI considera como criterio más potable el del domicilio del titular, también destaca el criterio del IP como forma de localización

- Determinación del sujeto pasivo en las prestaciones electrónicas: El informe establece que el comercio electrónico generará a mediano plazo un volumen sustancial de transacciones en los negocios internacionales. Según la ALADI, debe contemplarse la posibilidad de considerar las páginas Web como sujetos pasivos del impuesto al valor agregado.
- ✓ Impuesto sobre la renta
- Determinación subjetiva y espacial: Respecto de los problemas que se presentan a la hora de aplicar los impuestos a la renta, relativos a la determinación de los sujetos que intervienen en una transacción electrónica y la determinación del lugar donde se produce el hecho imponible, se sostiene en el informe que deben hacerse extensivas las recomendaciones respecto de los impuestos al consumo.

- Potestad de las administraciones tributarias: En cuanto a los problemas de control que implican las operaciones electrónicas la ALADI sostiene que los fiscos deberían analizar la posibilidad de establecer como agentes de retención e información a las entidades intermediarias que actúan en el pago de esas operaciones
- Calificación de los distintos tipos de rentas: Con respecto al problema que se produce a raíz de la desmaterialización de los bienes tranzados en el comercio electrónico, la ALADI considera que las legislaciones tienen que adecuar el tratamiento fiscal, ya que la distinción entre entrega de bienes, prestación de servicios, y cesiones de derechos, existe una pequeña brecha que puede derivar en discriminación sobre el tratamiento tributario de ciertos bienes, ya que si bien dichos bienes guardan presumiblemente el mismo carácter como producto comercial, a los efectos legales evidencian una diferente naturaleza jurídica.

Por otra parte, expresa que resulta conveniente que los países miembros de la ALADI introduzcan las modificaciones legales necesarias en el impuesto sobre la renta de manera tal que se contemple la caracterización de este tipo de rentas, estableciendo una retención en la fuente cuando quien obtenga el ingreso sea un residente en el exterior.

Por otra parte, advierte que los cambios legislativos internos deben ser acompañados con modificaciones de los Convenios para evitar la doble imposición internacional.

- Establecimiento permanente: En cuanto a los problemas que implica el concepto de establecimiento permanente, la ALADI considera que es necesario reformar este concepto en la legislación vigente con el fin de incluir las operaciones de comercio electrónico o bien que dicho concepto deba abandonarse.

En el caso de elegir la primera alternativa, uno de los aspectos esenciales será determinar que se entiende por establecimiento permanente en los marcos del comercio electrónico. Para dar una respuesta, la ALADI toma en cuenta las consideraciones realizadas por la OCDE anteriormente explicadas.

(Nieva Gonzalo 2006 : 210-229)

4.3) Modelo de creación de nuevos impuestos.

4.3.1) Propuesta canadiense del “Bit Tax”

Otro planteamiento doctrinal, parte de los cambios tan profundos que ha provocado el nuevo modelo de comercio en todos los órdenes. Ante una nueva realidad económica, muy distinta a la tradicional, no resultan válidas las legislaciones tributarias existentes. Se plantea buscar un nuevo tipo de tributos, cuya aplicación permita seguir cumpliendo con los principios de neutralidad y suficiencia.

Entre estas nuevas figuras impositivas, estaría un gravamen conocido como bit tax. Este fue originariamente expuesto por A. Cordell, un Consejero del Departamento de Industria de Canadá. Tiene por objeto las operaciones realizadas a través de redes informáticas, en función de cada impulso electrónico o informático necesario para transmitir la orden, el servicio o la información. El sujeto pasivo sería el usuario de Internet y actuarían como retenedores los servidores de la red. La base imponible estaría constituida por el número de bits (unidad de medida de información digitalizada) utilizados en cada transacción o transmisión telemática. Esta figura, a pesar de su atractivo teórico, no resuelve los problemas y crea otros relacionados con la gestión y recaudación del tributo.

El bit tax resulta rechazado por la Unión Europea y por la OCDE por los siguientes motivos:

- ✓ Vulnera el principio de equidad tributaria y capacidad contributiva, porque grava a las transacciones del comercio electrónico no según su valor, sino conforme a las unidades binarias del impulso informático
- ✓ Tecnológicamente desfasado, pues las nuevas tecnologías permiten comprimir datos y basado esencialmente en el comercio entre PCS, sin tener en cuenta otros medios de venta, como la telefonía móvil
- ✓ Limitado, dado que su incidencia se produce con absoluta independencia del carácter o no comercial de las operaciones realizadas.

(Nieva Hugo 2006 : 207)

4.3.2) Propuestas para nuestra Administración tributaria” El Click Tax”. **Pautas generales**

En un trabajo publicado en 2006 ¹² se propone una nueva unidad de medida como base para gravar el comercio electrónico. Esta unidad la utilizan las empresas de Internet para calcular el tráfico de los sitios Web y estimar así los ingresos probables y la rentabilidad de los mismos. Esta unidad es el “click”, es decir, la presión de nuestro dedo índice sobre el mouse del equipo. Estos clicks son la base de un complejo sistema informático para medir el tráfico Web; cantidad de visitantes que acceden a un determinado sitio, el tiempo que el visitante permanece en la página, páginas que visualiza el usuario, archivos descargados, lugar geográfico desde donde se conectaron, etc. Esto se logra a través de un sistema que basado en programas informáticos ejecutados en servidores externos, sin intervención de ningún responsable del sitio a analizar. Este sistema combina un sofisticado software con poderosas bases de datos y en inglés es conocido como “Tracker”. Los datos fundamentales que se obtienen a través de éste son los denominados: I) hits, II) page view y III) unique visitor.

El primero se traduce como acceso o visitas, e implica el número de personas que ingresan en un sitio y se van en corto tiempo. El segundo, se traduce como página vista y el tercero y el más importante es el visitante único. Relacionando los conceptos, concluimos que, un número de hits se convertirá en visitantes, pageviews, y una parte de estos se volverán clientes únicos y parte de estos finalmente serán compradores.

Los actuales sistemas de trackers detectan a los visitantes únicos de una forma certera. Esto significa que puede tomarse como unidad de medida para establecer una nueva base imponible para el comercio electrónico. El impuesto que se propone, tiene su sustento principal en las visitas únicas recibidas por los sitios Web. Teniendo en cuenta que el dato se obtiene desde un click, el autor lo denomina “Click tax” o “Impuesto al click”.

Al tomar esta base, esta propuesta no vulneraría el principio de capacidad contributiva; ya que variación en la cantidad de visitantes únicos de un sitio, implicara una variación directa y proporcional en la cantidad de ventas o prestaciones de servicios. Teniendo en cuenta el número de visitantes únicos de un sitio en un determinado periodo de tiempo y el tipo de bienes o servicios que ofrece, y el nivel de precios de los mismos, se puede estimar con muy poco margen de error la rentabilidad del mismo y así establecer un nivel presuntivo de utilidad y aplicar una tasa reducida.

¹² Nieva, Hugo Gonzalo. **Al alcance de un click: nuevas bases para gravarlo**. Buenos Aires, Errepar, 2006, pág 230

En cuanto al principio que prohíbe la doble imposición, que tiende a evitar que una misma actividad este gravada en distintos impuestos,el autor propone evitarlo con la inclusión del criterio del pago a cuenta, es decir, aquellos sujetos que se encuentren registrados en el actual impuesto a las ganancias, podría establecerse que el Pago que realicen por este gravamen sea tenido como pago a cuenta de aquel.

(Nieva Hugo 2006 : 235)

5) Legislación comparada. Política tributaria aplicada en España.

España, miembro de la Comunidad Europea, es uno de los países que mayor interés ha demostrado en materia de tributación en comercio electrónico. El modelo aplicado por España es el mismo mantenido por la Comunidad Europea y por la OCDE, es decir, la postura de introducir modificaciones no radicales en el sistema fiscal, tanto en el ámbito legislativo como en el de gestión. Así lo demuestra, el régimen legal y tributario aplicado actualmente por dicho país.

El 11 de julio de 2002, se sanciona la Ley 34/2002, de servicios de la sociedad de la Información y de comercio electrónico, donde el concepto de comercio electrónico está incluido en el más amplio de servicios de sociedad de la información.

Concepto de comercio electrónico:

Para la Ley de servicios de la sociedad de la Información y de comercio electrónico, son servicios de la sociedad de la información aquéllos prestados, normalmente a título oneroso, a distancia, por vía electrónica y a petición individual del destinatario. Igualmente se incluyen los servicios no remunerados por sus destinatarios, cuando constituyan una actividad económica para el prestador de servicios.

Servicios de la sociedad de la información son entre otros:

- ✓ La contratación de bienes o servicios por vía electrónica.
- ✓ La organización y gestión de subastas por medios electrónicos o de mercados y centros comerciales virtuales.
- ✓ La gestión de compras en red por grupos de personas.
- ✓ El envío de comunicaciones comerciales.
- ✓ El suministro de información por vía telemática.
- ✓ El vídeo bajo demanda, como servicio en el que el usuario puede seleccionar a través de la red, tanto el programa deseado como el momento de su suministro y recepción; y, en general, la distribución de contenidos previa petición individual.

No tienen la consideración de servicios de la sociedad de la información los que no reúnen las características del concepto antes referido.

También de acuerdo con la Ley de servicios de la sociedad de la información y comercio electrónico, se entiende por contrato celebrado por vía electrónica o contrato electrónico, todo contrato el que la oferta y la aceptación se transmiten por medio de equipos electrónicos de tratamiento y almacenamiento de datos, conectados a una red de telecomunicaciones.

La característica fundamental del comercio electrónico es que la contratación, es decir, la oferta y la aceptación de la misma, se realizan on-line, pudiendo o no efectuarse el pago también on-line.

Imposición directa e indirecta en el comercio electrónico

Según informe publicado por la Agencia Tributaria Española, los impuestos directos en España que gravan el comercio electrónico son los mismos que se aplican al comercio tradicional: IRPF (Impuesto sobre la renta de personas físicas), Impuesto sobre sociedades e Impuesto sobre la renta de no residentes.

Sin embargo, en el comercio electrónico internacional ejercido por personas o entidades no residentes se requiere la consideración de una serie de adaptaciones interpretativas sobre determinados conceptos y principios impositivos. A este respecto, se tiene en consideración la implementación de las condiciones marco de imposición sobre el comercio electrónico (conferencia Ottawa de 1998) por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. En primer lugar, sin modificar el articulado del Modelo de Convenio de Doble Imposición, añadir o adaptar los comentarios para dar cabida a determinados aspectos del comercio electrónico y, en segundo lugar, hacer un seguimiento en el tiempo del desarrollo del comercio electrónico y de los modelos de negocio, para determinar en momento más conveniente para introducir cambios en el Modelo y su alcance. Los aspectos de fiscalidad directa bajo consideración son cuatro:

- ✓ Clarificación de la aplicación de la definición de establecimiento permanente al comercio electrónico.
- ✓ Atribución de beneficios a un establecimiento permanente desde el que se realizan transacciones de comercio electrónico.
- ✓ Impacto del comercio electrónico en la aplicación del concepto de sede de dirección efectiva.
- ✓ Caracterización de rentas obtenidas en el comercio electrónico.

Los asuntos relativos a la atribución de beneficios a un establecimiento permanente y el concepto de sede de dirección efectiva están todavía sujetos al procedimiento de comentarios y discusión de las partes, por lo que aún no se dispone de conclusiones y directrices definitivas sobre estos aspectos que afecten a los comentarios del Modelo de Convenio, aunque sí existen documentos de trabajo con un grado de avance y concreción importante.

En cuanto al Impuesto al valor añadido, como se denomina en ese país, hubo grandes adelantos respecto del tema en cuestión. Actualmente se encuentra en vigencia la Ley 37/1992 y modificatorias, que establece el régimen de aplicación a operaciones de comercio electrónico. Seguidamente se exponen cuadros ilustrativos elaborados por la Agencia Tributaria Española, los cuales explican el funcionamiento del régimen:

- ✓ Si el prestador está establecido en ESPAÑA (PENÍNSULA Y BALEARES):

		DESTINATARIO					
		EMPRESARIO/PROFESIONAL				PARTICULAR	
		ESTABLECIDO EN ESPAÑA (Península y Baleares)	ESTABLECIDO EN OTRO ESTADO MIEMBRO	ESTABLECIDO FUERA DE LA UNIÓN EUROPEA		ESTABLECIDO EN LA COMUNIDAD	ESTABLECIDO FUERA DE LA COMUNIDAD
				Canarias, Ceuta, Melilla	Resto		
PRESTADOR ESTABLECIDO EN ESPAÑA (PENÍNSULA Y BALEARES)	Lugar de realización	Territorio aplicación del IVA (Península y Baleares)	Estado miembro del destinatario (Art. 9.e) Sexta Directiva.	Canarias, Ceuta, Melilla	Estado del destinatario salvo utilización o explotación efectiva de los servicios en España (Península y Baleares)	Territorio de aplicación del IVA	Estado del destinatario
	¿Debe repercutir el IVA español?	Sí. Tipo: 16%	NO	NO	NO, Salvo utilización o explotación efectivos de los servicios en España (Península y Baleares)	Sí. Tipo: 16%	NO
	Sujeto Pasivo	Prestador	Destinatario (21.1.b Sexta Directiva)			Prestador	

- ✓ Si el prestador está establecido en un estado de la unión europea distinto de España:

		DESTINATARIO				
		EMPRESARIO/PROFESIONAL			PARTICULAR	
		ESTABLECIDO EN EL MISMO ESTADO MIEMBRO QUE EL PRESTADOR	ESTABLECIDO EN UN ESTADO MIEMBRO DISTINTO AL DEL PRESTADOR	ESTABLECIDO FUERA DE LA UNIÓN EUROPEA	ESTABLECIDO EN LA UNIÓN EUROPEA	ESTABLECIDO FUERA DE LA UNIÓN EUROPEA
PRESTADOR	Lugar de realización	Estado miembro del prestador y destinatario	Estado miembro del destinatario	Estado del destinatario salvo utilización/explotación del servicio se realice en el interior del Estado miembro en que esté establecido el prestador y en él se haya optado localizar estos servicios en dicho Estado.	Estado miembro del prestador	Estado del destinatario
	¿Debe repercutir el IVA?	Sí. Tipo general del Estado miembro del prestador y destinatario	NO	NO, Salvo utilización/explotación en el interior de su Estado miembro, y opción por localizar estos servicios en dicho Estado	Sí. Tipo general del Estado miembro del prestador.	NO
	Sujeto Pasivo	Prestador	Destinatario (21.1.b Sexta Directiva)		Prestador	

- ✓ Si el prestador está establecido fuera de la Unión Europea:

		DESTINATARIO					
		EMPRESARIO/PROFESIONAL			PARTICULAR		
		ESTABLECIDO EN ESPAÑA (PENÍNSULA Y BALEARES)	ESTABLECIDO EN OTRO ESTADO MIEMBRO	ESTABLECIDO FUERA DE LA UNIÓN EUROPEA	ESTABLECIDO EN ESPAÑA	ESTABLECIDO EN OTRO ESTADO MIEMBRO	
PRESTADOR	ESTABLECIDO FUERA DE LA UNIÓN EUROPEA.	Lugar de realización	Territorio español de aplicación del Impuesto (Península y Baleares)	Estado miembro del destinatario	Si la utilización y explotación efectiva de los servicios se produce en España (Península y Baleares), éste es el lugar de realización.	Territorio español de aplicación del IVA	Estado miembro del destinatario
		¿Debe repercutir el IVA?	NO	NO	Si la utilización/explotación de los servicios se produce en España (Península y Baleares) debe repercutir el tipo general: 16%	Sí. Tipo general: 16%	Sí. Tipo general vigente en el Estado miembro del destinatario
		Sujeto Pasivo	Destinatario (artículo 84. Uno. 2º a) Ley 37/92)	Destinatario (21.1.b Sexta Directiva)	Si la utilización/explotación de los servicios se produce en España (Península y Baleares) el sujeto pasivo es el prestador del servicio.	Régimen especial de tributación. Si Ud. se identifica, a estos efectos, en España, tributará conforme a los artículos 163 bis a 163 quater de la Ley 37/92) (artículo 26 quater Sexta Directiva). Si Ud. se identifica, a estos efectos, en otro Estado miembro, tributará conforme a la legislación del Estado miembro que haya elegido.	

Fuente: Agencia Tributaria Española. Disponible en:
<http://www.agenciatributaria.es>

Ejemplos de aplicación:

- ✓ Ejemplo 1: una empresa establecida en Madrid y dedicada al mantenimiento de programas y equipos informáticos presta los siguientes servicios a través de Internet:

a) actualiza las bases de datos de un abogado español establecido en Sevilla

Tributación: la empresa de Madrid debe repercutir el IVA (16 por ciento) al abogado.

b) actualiza las bases de datos de un abogado alemán establecido en Berlín, el cual no dispone de establecimiento permanente en España aunque sí presta servicios de abogacía a clientes domiciliados en España.

Tributación: con independencia del régimen de tributación correspondiente al servicio prestado por el abogado alemán en España, dicho abogado es un profesional establecido en un Estado miembro distinto de España, por lo que el servicio que la empresa española le preste electrónicamente (actualización de bases de datos) tributa en Alemania; la empresa española no debe repercutir el IVA español.

c) vende un programa informático a un empresario establecido en Suiza:

Tributación: la empresa española no debe repercutir el IVA español ya que la operación se localiza fuera de la Unión Europea.

d) vende un programa informático a particulares domiciliado en Madrid y París

Tributación: en ambos casos la empresa española debe repercutir el IVA al cliente, aplicando el 16 por ciento.

e) actualiza una base de datos de un particular domiciliado en Moscú:

Tributación: la empresa española no debe repercutir el IVA ya que el lugar de realización es el Estado del destinatario

✓ Ejemplo 2: una empresa establecida exclusivamente en EEUU presta los siguientes servicios a través de Internet:

a) vende programas informáticos de enseñanza de inglés a un empresario establecido en Madrid, a un empresario establecido en Roma y a particulares domiciliados en Barcelona y en Viena.

Tributación:

- la prestación del servicio efectuada por la empresa estadounidense al empresario establecido en Madrid tributa en España pero la empresa americana no debe repercutir el IVA español ya que el sujeto pasivo de esta operación es el empresario español.

- la prestación del servicio efectuada por la empresa estadounidense al empresario establecido en Roma tributa en Italia siendo el sujeto pasivo el empresario destinatario, por tanto, la empresa americana no debe repercutir el IVA.

- los servicios prestados por la empresa americana a los particulares españoles y austríacos pueden, tributar conforme al régimen especial. En tal caso, la empresa americana, con independencia del Estado de la Unión Europea en el que se identifique, deberá repercutir el IVA al cliente español aplicando el tipo del 16 por ciento, entregándole factura. Asimismo, deberá repercutir el IVA al cliente austríaco, aplicando el tipo del 20 por ciento y cumpliendo las obligaciones que le imponga la legislación austríaca.

En cuanto a las formalidades del régimen especial de tributación del comercio electrónico, la Ley considera:

- El contribuyente debe identificarse en un solo estado miembro, en el que debe declarar todos los servicios prestados por vía electrónica, a particulares, en todos y cada uno de los estados miembros

- En el caso de que el contribuyente opte por identificarse en España, debe cumplir las siguientes obligaciones formales:

1. Declarar, vía electrónica, el inicio, la modificación y el cese de las operaciones incluidas en este régimen especial. Para darse de alta en dicho régimen, debe remitir, vía electrónica, el formulario que se le facilite a través de esta página, sin que sea necesario disponer de certificado de firma electrónica.

2. Presentar, vía electrónica, una declaración-liquidación trimestral del IVA, aun cuando en el correspondiente período trimestral (trimestre natural) no se hayan prestado servicios por vía electrónica. El plazo para presentar esta declaración-liquidación es de 20 días a partir del final del período a que se refiere la declaración, es decir, hasta el 20 de abril, 20 de julio, 20 de octubre y 20 de enero.

3. Ingresar el IVA en el momento de presentar la declaración-liquidación. El ingreso se hará en euros en la cuenta bancaria que designe la Agencia Tributaria.

4. Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro debe estar a disposición tanto del Estado miembro de identificación (España, en este caso) como de los Estados de consumo (aquellos en los que están establecidos los particulares que sean destinatarios de los servicios).

5. Expedir y entregar factura por las operaciones, acogidas a este régimen especial, que tengan por destinatarios a particulares establecidos o domiciliados en España (Península y Baleares). Esta obligación debe ser cumplida incluso cuando el prestador del servicio, haya optado por identificarse en otro Estado miembro distinto de España.

El contribuyente, además, tiene derecho a pedir la devolución de las cuotas del IVA que haya soportado en España (Península y Baleares) por la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a prestar servicios por vía electrónica.

(En: www.agenciatributaria.es)

6) Actores y sectores de interés legítimo: Administraciones Tributarias de los diferentes países. Labor de organizaciones internacionales. CACE. Usuarios del comercio electrónico.

Importancia de la Administración tributaria

Para la correcta implantación de un sistema fiscal que grave el comercio electrónico resulta necesario y fundamental el desarrollo de la Administración electrónica, si bien no sólo en el ámbito nacional sino también mediante la cooperación entre Administraciones a nivel supranacional, ya que el comercio electrónico es un fenómeno global que supera las fronteras administrativas nacionales.

Las soluciones que se den a la tributación del comercio electrónico requerirán de un determinado grado de colaboración entre la Administración tributaria y el sector privado, destacándose el papel de las empresas principalmente comunitarias, si bien al mismo tiempo debe tenerse presente que muchas entidades se encontrarán establecidas fuera del ámbito comunitario lo que requiere de soluciones específicas.

Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional

La doble imposición supone que puedan llegar a exigirse tributos similares a un mismo contribuyente, por el mismo hecho imponible y por el mismo período impositivo, por lo que resulta necesario que existan medios normativos adecuados para determinar dónde se ha producido el hecho imponible correspondiente y cuál es la jurisdicción fiscal competente para gravar el mismo.

Para dar respuesta a las situaciones en que se produce una doble imposición aparecen los Convenios internacionales para evitar la Doble Imposición que tienen por objeto clasificar las rentas y atribuir el reparto del impuesto correspondiente.

Labor de organizaciones internacionales

En una cuestión que tiene alcance global, como el comercio electrónico, puede resultar conveniente la labor desempeñada por diversas organizaciones internacionales, tales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo

Económico (OCDE), la Organización Mundial del Comercio (OMC), o incluso, en el ámbito de la Unión Europea, con el fin de acercar las posiciones de los diferentes Estados miembros para la adopción de medidas comunes que permitan crear un marco normativo y de funcionamiento adecuado.

La OCDE propugna que los diferentes países se abstengan, a pesar de las críticas que por parte de éstos pueda recibir en cuanto al desarrollo de su actividad en la materia, de adoptar soluciones unilaterales respecto de la tributación del comercio electrónico. Muestra de la labor desarrollada por dicha organización ha sido el consenso obtenido para la elaboración de una serie de principios que deben resultar de aplicación a la tributación del comercio electrónico, y que son: neutralidad, eficiencia, seguridad jurídica, simplicidad, equidad y flexibilidad.

La OMC parte del análisis de la adecuación de sus Acuerdos Generales, Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) y el Acuerdo sobre Comercio de Servicios (GATS), a la tributación del comercio electrónico. Si bien no se ha pronunciado de forma expresa sobre la fiscalidad de las transacciones electrónicas, debido ello principalmente a la falta de consenso sobre determinadas cuestiones que se plantean a la hora de abordar dicha materia.

Por su parte, la Unión Europea plantea la necesidad de asegurar una serie de principios que habrán de estar presentes en el sistema tributario por el que se rija el comercio electrónico, siendo éstos los de seguridad jurídica, la evitación de pérdidas recaudatorias y la neutralidad en la imposición respecto del que puede denominarse comercio tradicional, por contraposición al comercio electrónico. Asimismo, aboga por la adaptación del sistema impositivo existente, en especial del IVA, al entorno electrónico y, más en concreto, respecto de su aplicabilidad al comercio electrónico, rechazando de esta manera aquellas posturas que defienden la creación o introducción de impuestos nuevos o adicionales

CACE (Cámara Argentina de Comercio Electrónico)

Creada en 1999 en nuestro país, es una Asociación Civil que reúne a empresas usuarias y emprendedoras del sector y tiene como objetivo lograr que la economía digital se constituya en una eficaz herramienta para el desarrollo social y económico de la República Argentina y sus economías regionales. También tiene como objetivo apoyar y trabajar por el tratamiento y la promulgación de legislación nacional en

materia comercial, tributaria y de seguridad del comercio y negocios electrónicos, en conjunto con sus empresas asociadas y estudios jurídicos especializados.

Usuarios del comercio electrónico

En muchos países, los usuarios de Internet se han organizado en asociaciones en defensa de sus intereses. En nuestro país, Asociación Internauta es un asociación civil sin fines de lucro fundada por usuarios de Internet, profesionales de las tecnologías de la información y la comunicación y actores sociales. Para esta asociación es de vital importancia intervenir en las políticas públicas de nuestro país en especial en lo que respecta a la defensa de los derechos de los usuarios de Internet y su vinculación a mayor acceso, temas concernientes a nombres y números de dominio, seguridad informática y el buen uso de Internet entre otros temas.

Mundialmente, se celebra el día de Internet. Este surge por iniciativa de la Asociación de Usuarios de Internet .En la Sesión Plenaria numero 74, celebrada el 27 de marzo de 2006, las Naciones Unidas, a instancias de la II Cumbre Mundial de la Sociedad de la Información celebrada en Túnez, aprobaron designar el 17 de Mayo como Día Mundial de las Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información, compartiendo idénticos objetivos a los del Día de Internet. En ese día se realizan convenciones y foros en todo el mundo donde se abordan temas de todo tipo en relación a la red.

(Petursi Ileana 2006 : 126); (En: www.cace.org.ar; www.internauta.org.ar)

CAPITULO III

Aspecto tributario del comercio electrónico

7) La tributación frente al comercio electrónico.

7.1) Ámbito de la problemática

En principio, quienes comercian "on-line" podrían estar sujetos al mismo tratamiento tributario que los que lo hacen de otras formas, pero esto es difícil de aplicar cuando se trata de comercio electrónico por la dificultad de conocer la operación y sus actores e, inclusive, porque determinar a que país corresponde la jurisdicción tributaria sobre esa operación también puede ser difícil, en la medida que la mayor parte de los criterios aplicables están dirigidos a resolver situaciones convencionales.

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

7.2) Los principios de tributación y el comercio electrónico

Los criterios que emanan de los principios tradicionales de tributación están dirigidos a resolver situaciones convencionales. Por ello, cuando se afirma que el comercio electrónico debería estar sujeto al mismo tratamiento tributario que el comercio realizado por otros medios, surge el interrogante de hasta qué punto y en qué forma se podría concretar esto.

Es ampliamente reconocido que el comercio electrónico incrementa significativamente las dificultades que puede presentar una transacción desarrollada por medios convencionales, para precisar la existencia y naturaleza de la transacción, la identidad de las partes que en ella intervienen e, inclusive, determinar a que país corresponde la jurisdicción para tributar.

El conjunto de los principios de tributación de más amplia aceptación, están encaminados a poner de manifiesto que los tributos deben ser entendidos como un medio y no como un fin: el medio de obtener recursos para proporcionar servicios públicos necesarios para la satisfacción y desarrollo de una sociedad.

Especialmente, cabe atender a la preservación de dos principios en los esfuerzos de adaptación de la tributación a los desafíos del comercio electrónico y ellos son los de neutralidad y equidad.

La neutralidad

El de neutralidad significa no introducir, salvo voluntad expresa, distorsiones susceptibles de favorecer tal actividad o producto, afectando las decisiones de los agentes económicos en la asignación de recursos. En este principio encuentra su fundamento la propuesta de otorgar a las transacciones concluidas a través de Internet, un tratamiento tributario equivalente al de las que se concluyan por los medios convencionales. Ello puede interpretarse en un doble sentido: no otorgarles un tratamiento más gravoso ni tampoco más ventajoso.

La equidad

En cuanto al principio de equidad, se trataría de que se tenga presente al adaptar la imposición al comercio electrónico, que ella se ajuste a la capacidad contributiva que puedan manifestar las transacciones gravadas y/o sus resultados.

La territorialidad

Un principio que se ve particularmente afectado por Internet es el de la territorialidad, según el cual se sustenta la jurisdicción tributaria de un país para tributar, en base a un determinado nexo con el territorio del hecho generador o de los sujetos del mismo.

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

El comercio electrónico ofrece a las empresas la posibilidad de ejercer virtualmente sus actividades en el territorio de un Estado, sin necesidad de tener una presencia física en él, con lo cual los operadores convencionales y/o nacionales pueden verse afectados en las condiciones de competencia y los países en la preservación de sus bases tributarias. Esto último, se ve agravado por las dificultades de control de esas bases, derivadas de las posibilidades que ofrecen las redes

internas a los grupos multinacionales y que modifican sustancialmente las relaciones intra-grupos, en particular en lo que puede concernir a ciertas prestaciones inmateriales (cesiones de software, investigación, funciones logísticas, etc.).

La determinación de la ubicación geográfica de un vendedor o de un prestador de servicios, también puede resultar difícil. Por ejemplo, el bien o el servicio se ofrece a través de un proveedor de acceso a Internet cuya localización, aun en el caso de que pudiera ser fácilmente determinada, no es necesariamente la del vendedor o prestador de ese servicio.

Por otra parte, los paraísos fiscales y los regímenes tributarios preferenciales que ofrecen en forma indebida algunos países, se hacen más accesibles a un mayor número de personas con un anonimato que se ha visto reforzado por los medios digitales, todo ello acompañado por una notable caída en los costos para llevar a cabo este tipo de maniobras.

La modificación sustancial de los productos que puede derivarse de las transacciones realizadas on line, dificulta la distinción y calificación entre bienes y prestaciones de servicios que, en un enfoque tradicional, es fundamental en materia de imposición indirecta para determinar, entre otros aspectos, las alícuotas aplicables, las exenciones procedentes y el lugar de imposición.

Principio de capacidad contributiva

Le corresponde al principio de capacidad contributiva, ofrecer los criterios para establecer qué impuestos deben integrar el sistema tributario, para que este a través de una justa distribución social de la carga tributaria, propicie la realización del propio principio de equidad del cual emana.

El tributo debe ser justo, debiendo las leyes prever la manera de poder medir la capacidad contributiva del sujeto. Como manifestaciones aceptadas por nuestra legislación, doctrina y jurisprudencia tenemos al volumen de patrimonio y a la magnitud de consumo y la renta. Si relacionamos al consumo con el comercio electrónico, podemos afirmar que el hecho de consumir un bien digitalizado representa una manifestación de capacidad contributiva, como lo sería si fuera realizado en forma no digital. En cuanto a la renta como manifestación de capacidad contributiva, se puede seguir la misma línea de pensamiento en el sentido de que

cualquiera que comercialice bienes sea por la red como por otro medio, entendiéndose por cualquiera persona física o jurídica extranjera o local, siempre que le venda a un sujeto en territorio nacional, presupone una renta de fuente argentina, sin considerar el mentado establecimiento permanente.

Principio de flexibilidad

Pretende que el sistema tributario sea lo suficientemente flexible como para asegurarse de mantenerse en la línea con los avances tecnológicos y comerciales.

Principio de legalidad

Debiera ser la causa de los impuestos para otorgar seguridad jurídica fiscal, protegiendo básicamente su derecho de propiedad. Así, en nuestro país, La Constitución Nacional, en su artículo 17, postula la inviolabilidad de la propiedad y limita solo al Congreso la facultad de imponer las contribuciones. Por su parte, el artículo 19, establece que nadie puede ser obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe. El artículo 99, inciso 2) prohíbe al Poder Ejecutivo emitir disposiciones de carácter legislativo bajo pena de nulidad absoluta e insanable.

Destacamos que no hay ley alguna en materia fiscal aún para el comercio electrónico. Todo lo legislado surge de las leyes preexistentes que no tienen en cuenta este tipo de comercio.

(Secretaría Ejecutiva CIAT 2001 : 1038)

7.3) Establecimiento permanente en el Impuesto a la renta.

Establecimiento permanente. Conceptualización

La potestad tributaria puede ser definida como la facultad que tienen los Estados de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial.

Uno de los problemas fundamentales de difícil solución que nos presenta esta novedosa forma de operar como lo es el comercio electrónico, resulta la determinación de cuál de los Estados intervinientes tendría potestad tributaria para gravar las operatorias realizadas a través de Internet.

En el caso de efectuar una transacción entre sujetos de estados diferentes, los gobiernos de ambas partes involucradas en la misma poseen, ya sea aplicando los principios de fuente, nacionalidad o residencia, potestad suficiente para ejercer individualmente su potestad tributaria sobre la mencionada operación.

Esta superposición de potestades tributarias puede traer como consecuencia una doble imposición de carácter tributario, reconocida mundialmente como el principal problema que enfrentan las transacciones internacionales. El único remedio posible para solucionar esta dificultad es una coordinación de carácter internacional, por medio de tratados y la adecuación de legislaciones nacionales u Organismos Internacionales de Coordinación Tributaria.

En la mayoría de los Convenios de Doble Imposición se establece la "no posibilidad de imposición" sobre una persona física o jurídica no residente, excepto que exista un establecimiento permanente en ese Estado.

El concepto de establecimiento permanente reconoce efectos fiscales ante el hecho de desarrollar actividad económica en un lugar que no es el domicilio, residencia, o nacionalidad del contribuyente. De esta forma, se funda en un razonable criterio para los tiempos que transcurren y otorga relevancia al lugar donde los sujetos efectúan su actividad económica por sobre la nacionalidad o residencia de éstos.

En el mismo sentido, y haciendo referencia al concepto tradicional de Establecimiento Permanente, Rubén O. Asorey¹³ señala que para que un país pueda ejercer su potestad tributaria sobre la empresa extranjera tradicionalmente sería necesario que dicha empresa extranjera tenga una presencia física – oficinas, shopping, etc. – y que la ganancia esté conectada con dicha presencia física. A falta de dicha presencia física, el país podría ejercer tal potestad con fundamento en la actividad de los agentes de la empresa extranjera que opera en dicho país.

Con la finalidad de evitar la doble tributación en las situaciones en las que una empresa es residente en un Estado y obtiene rentas originadas en otro Estado, la mayoría de los tratados prevén que para que las utilidades se califiquen como generadas en el país de la fuente, las mismas deben ser generadas a través de un establecimiento permanente, creado por el beneficiario no residente en tal jurisdicción.

¹³ Rubén O. Asorey - **Un desafío para el derecho tributario latinoamericano del tercer milenio**. El cibercomercio. PET 28/10/98

Si en dicho caso se demuestra que no existe establecimiento permanente, el país de la fuente no podría gravar las utilidades, excepto los casos expresamente previstos en los mencionados tratados; como ser regalías, intereses, alquileres, dividendos, etc.

Por lo tanto, la posibilidad que tendrán los Fiscos de gravar con el impuesto a la Renta las diversas actividades desarrolladas a través del comercio electrónico, estará fundada en la posibilidad que tengan los organismos fiscales de cada estado para encontrar los argumentos que les posibilite sostener que la empresa que se encuentra desarrollando una parte del negocio concretado por la vía mencionada, tiene un lugar de residencia en la jurisdicción dada o que las utilidades se deriven del negocio desarrollado en una determinada jurisdicción donde se ubique el establecimiento permanente o ambos casos simultáneamente.

Los países desarrollados usualmente tienen una interpretación más estrecha del concepto de establecimiento permanente y sólo gravan a los no residentes cuando mantienen contactos significativos con el país de la fuente. Esto obedece al hecho de que los países desarrollados son exportadores de capital a diferencia de los países en vía de desarrollo. Es por ello que, en contraposición, en los países en vía de desarrollo el factor prevaleciente para la imposición será la realización de actos u hechos dentro de sus fronteras más que el hecho de la existencia de una base fija o permanente de negocios. Por tal motivo es de esperar que estos últimos pretendan gravar las rentas derivadas del comercio electrónico sobre la base de una definición de establecimiento permanente más amplia que aquélla utilizada por los países desarrollados.

Si tomamos en cuenta el concepto tradicional de imposición, para que la ganancia derivada de una operación realizada por Internet se encuentre gravada en determinado país, se requerirá que el beneficiario de la renta posea un establecimiento permanente en él, de acuerdo con el alcance que la legislación de dicho país le haya dado a dicha acepción. Aquí nos encontraremos, con un hecho diferenciador de este tipo de negocio y es que en el contexto del comercio electrónico es frecuente la ausencia de oficinas de negocios.

Cuando se confronta la realidad del comercio electrónico con los elementos objetivos y funcionales del establecimiento permanente se concluye en la enorme dificultad de amoldar situaciones tan dinámicas, cambiantes e imprevistas en conceptos plasmados con las herramientas conceptuales del comercio tradicional.

Con el surgimiento del comercio electrónico, se ponen en duda conceptos clásicos como el de establecimiento permanente, ya que las ideas de permanencia o fijeza, las cuales constituyen la base para configurar, en mayor o menor medida, la existencia de un operador económico con propósitos de permanencia en un país, entra en crisis, debido a la modalidad propia de esta forma comercial.

Existencia de establecimiento permanente en el comercio electrónico

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en el año 2000, llegó a un consenso sobre algunos criterios para la aplicación del concepto de establecimiento permanente en el marco del e-commerce. Las conclusiones expuestas fueron las siguientes:

a) que las páginas Web no puede constituir por sí solas un lugar de negocios, quedando fuera de la definición;

b) los ISP (Internet Services Provider) sean o no de la misma empresa que ofrece el producto, no tienen el poder de concretar una operación, por lo que quedan también fuera de la definición;

c) el Server es un equipo que necesariamente necesita una locación física y, al configurarse como lugar de negocios, constituye entonces sí un establecimiento permanente, siempre que esté ubicado en ese lugar por un lapso de tiempo. Asimismo, no hay acuerdo respecto de la intervención de las personas, para determinar si la presencia humana es factor determinante para su conceptualización. Una última distinción que realiza esta organización es la referida a los Servers que cumplan actividades preparatorias o de publicidad, tareas que no alcanzan para llegar a conformarse en establecimiento permanente.

Avanzando en el tiempo y en el estudio que el GAT (Grupo de Asesoría Técnica de la OCDE) en el año 2005, analizó diversas propuestas con el fin de determinar la competencia fiscal de los países y el concepto de establecimiento permanente a partir de los modelos de tratados existentes.

Al respecto, la propuesta fue adicionar un nuevo nexo de establecimiento permanente electrónico virtual como vínculo jurisdiccional: el concepto de establecimiento permanente virtual es una sugerencia de un nexo alternativo que se aplicaría a las operaciones de e-commerce. Esto podría ser hecho de varias formas, las cuales todas requerirían una modificación de la definición de establecimiento permanente, como por ejemplo:

- Extender la definición para cubrir un también llamado “lugar fijo virtual de negocios” a través de del cual la empresa matriz lleva a cabo sus negocios (un equivalente electrónico del tradicional establecimiento permanente).
- Extender la definición para cubrir una también llamada “agencia virtual” (un equivalente electrónico de agencia dependiente).
- Extender la definición a un también llamado “presencia de negocios on-site”, el cual sería definido para incluir la presencia “virtual”.

El “lugar fijo de negocios virtual” desde ahora establecimiento permanente virtual, crearía un establecimiento permanente cuando la empresa principal mantenga un Web site en un servidor localizado en otra jurisdicción y llevara a cabo negocios a través del Web site. El lugar de negocios es el sitio Web, el cual es virtual. Esta alternativa descartaría efectivamente la necesidad de que la empresa tenga a su disposición una propiedad tangible o local dentro de la jurisdicción, para constituir un establecimiento permanente.

Esto sin embargo retendría algunas o todas de las características de un establecimiento permanente tradicional, por ejemplo la necesidad de que un lugar (sea físico o electrónico) dentro de una jurisdicción tenga necesariamente el grado de permanencia a través del cual la empresa desarrolla sus negocios. De este modo, por ejemplo, un sitio Web comercial, a través del cual la empresa matriz dirige su negocio y el cual existe en un lugar fijado dentro de una determinada jurisdicción, (por ejemplo, un servidor localizado en esa jurisdicción) es considerado como un lugar fijo de negocios.

Sin embargo, en las conclusiones del informe de la OCDE citado, el GAT entendió que no son necesarios los cambios al modelo de convenio propuestos, ya que no se tiene ninguna evidencia de que el e-commerce haya provocado un decremento importante en los ingresos impositivos de los países importadores de capital.

Establecimiento permanente desde nuestra legislación

En nuestra legislación, se incorpora el concepto de establecimiento permanente luego de la reforma introducida por la ley 25.063, cuando en su *artículo 128*, segundo párrafo, define como establecimiento permanente a: “...son los organizados en forma de empresa estable para el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agropecuarias, extractivas o de cualquier tipo, que originen para sus titulares residentes en la República Argentina ganancias de la tercera categoría. La definición

precedente incluye a las construcciones, reconstrucciones, reparaciones y montajes cuya ejecución en el exterior demande un lapso superior a seis (6) meses, así como los loteos con fines de urbanización y la edificación y enajenación de inmuebles bajo regímenes similares al establecido por la ley 13.512, realizados en países extranjeros.”

Al respecto, extraemos de la definición que para que exista un establecimiento permanente en la Argentina se relaciona con: a) que se trate de una organización; b) que conforme una empresa y c) que sea estable o permanente. Estas características implican la existencia de una dirección, una estructura estable, un patrimonio y un lugar físico con el fin de llevar a cabo una actividad comercial o de otro tipo, es decir que debe tener todos los elementos necesarios para desarrollar de forma autónoma una actividad pudiendo de esta manera, ser considerada como un lugar de negocios independiente del principal. Entonces, las personas jurídicas que posean un establecimiento permanente en el país, tributarán por este. Sin embargo, si las compañías no se configuran en un establecimiento permanente, se consideran como no residentes y dependerá del tipo de renta que obtenga la presunción de ganancia de fuente argentina y su correspondiente tasa de retención.

El sistema tributario en nuestro país, se basa fundamentalmente en el principio de residencia o de renta mundial siendo complementado por el principio de la fuente o territorialidad, teniendo en cuenta el elemento de establecimiento permanente. Por lo tanto, en principio no existiría cuestionamiento al sostener que tanto para aquellas personas físicas radicadas en el país, cuanto para las sociedades y establecimientos estables comprendidos en el artículo 69 de la Ley del Impuesto a las ganancias, deberán tributar por los beneficios que obtengan por las operaciones de comercio electrónico a través de la red. En otras palabras, serán sujetos pasivos del impuesto, tanto aquellos e- comerciantes nacionales que obtienen beneficios de actividades realizadas en el país y en el extranjero así como los extranjeros por sus réditos de fuente argentina.

(Petursi Ileana 2006 : 150- 157); (Roldan Silvina 2006 : 129)

7.4) Imposición Indirecta

Se ha advertido los intereses que poseen los distintos actores mundiales dependiendo de su situación comercial, exportadora o importadora de tecnología y servicios. En concordancia con estos intereses es que los distintos países adoptan su legislación impositiva a efectos de asegurarse los ingresos fiscales pertinentes.

En materia de imposición indirecta, las distintas jurisdicciones se rigen por los siguientes principios para operaciones transfronterizas:

- Origen: se grava donde se produce. Criterio adoptado por ejemplo por Estados Unidos, por se un país exportador de tecnología. Es tenido en cuenta para bienes tangibles, siendo la metodología gravar las exportaciones y no prevé tributación sobre las importaciones.

- Destino: se grava la renta donde se consume. Postura adoptada por la Unión Europea y los países en vías de desarrollo, teniendo en cuenta su característica de países importadores de tecnología. Es tenido en cuenta para servicios y considera gravadas las importaciones y no se tributa sobre las exportaciones, caso de Argentina.

Existe un tercer principio que sería un mix de los dos anteriores.

Los EEUU, representan el mayor productor de bienes digitales y también el mayor exportador de estos: por lo tanto, calificar el producto digital como producto físico, implica someterlo a la imposición sobre los bienes en el país de residencia del vendedor, es decir, los EEUU, que vería asegurada la cuota derivada de los propios impuestos sobre las ventas, al contrario, afirmar que los bienes digitales intercambiados en Internet constituyen servicios y en consecuencia equipararlos a los servicios inmateriales o de telecomunicaciones quiere decir, afirmar que los impuestos indirectos, deben ser aplicados según la legislación del país de residencia del comprador, en el caso de Europa, vería aseguradas, las entradas derivadas de las adquisiciones efectuadas por los propios operadores emprendedores y privados sobre los productos importados de países fuera de Europa.

Todo lo mencionado nos sugiere que las reglas ordinarias sobre la determinación de la territorialidad a los fines del IVA, se han vuelto obsoletas por efecto del progreso tecnológico.

No existen en la actualidad en el ámbito mundial, criterios unificados, muy por el contrario, parece cada vez mayor la brecha de políticas impositivas estipulada por los distintos países a la hora de asegurarse el ingreso fiscal.

La OCDE posee una doble propuesta caracterizada, en primer lugar, por considerar que los productos digitalizados se tratarán como la entrega de un bien, mientras que en el caso de servicios o bienes intangibles se aplicarán distintos tratamientos según se trate de operaciones B2B o B2C. En el primer caso, la prestación se localizará donde el receptor tiene el establecimiento en que se utiliza la prestación, mientras que cuando se venda a un consumidor final, se prevé la confección de un registro, con la posibilidad de alguna franquicia por el monto de operaciones.

Esta organización ha estado estudiando otras alternativas a saber:

- a) la retención por parte de los organismos pagadores en el origen, especialmente tarjetas de crédito;
- b) obligar a los particulares destinatarios de los bienes a ingresar el impuesto y
- c) la percepción del impuesto en el estado de origen en nombre del estado de destino al que se le acreditaría de inmediato el impuesto recaudado.

(Petursi Ileana 2006 : 157-159)

7.5) Adaptación de la tributación y/o del comercio electrónico

En definitiva, el gran desafío que presenta Internet en el campo de los principios y la legislación tributaria, es el de determinar si las soluciones tradicionales son las adecuadas para tratar con el comercio electrónico y, caso contrario, como adaptarlas al nuevo contexto. En otras palabras, ¿tienen los países que adaptar sus legislaciones a las actividades del comercio electrónico, creando nuevos impuestos o modificando los existentes, o deben mantener el "status quo" en materia tributaria e imponer regulaciones que supongan el camino inverso, que la tecnología y los operadores en Internet procuren y utilicen mecanismos que permitan una adecuada aplicación de la legislación tributaria vigente?

Posiblemente, ambas soluciones en términos de adecuación tanto de la legislación tributaria como del "modus operandi" del comercio electrónico, tengan que encararse y ser desarrollados conjuntamente. La meta debería ser alcanzar un marco legal para el comercio electrónico, que signifique la modernización de los sistemas tributarios en el ámbito internacional y que facilite el crecimiento del comercio electrónico, al proporcionar a los empresas, consumidores y gobiernos la confianza necesaria para aprovechar todo su potencial.

7.6) La administración tributaria frente al comercio electrónico.

Párrafo aparte merece la consideración del impacto de Internet sobre la administración tributaria.

Internet presenta a las administraciones tributarias tantas oportunidades como retos. Por ejemplo, facilita significativamente la simplificación de los procedimientos y permite mejorar notablemente el servicio al contribuyente pero, al mismo tiempo, el

ambiente "virtual" dificulta la lucha contra la evasión fiscal y la salvaguarda de la confidencialidad.

Las administraciones tributarias tienen un importante papel que desempeñar en este campo en un doble sentido: contribuir a la creación de un entorno propicio para el desarrollo del comercio electrónico y, simultáneamente, identificar y aplicar los mecanismos que les permitan preservar efectivamente los recursos fiscales de los Estados.

Por otro lado, el comercio electrónico en Internet también supone desafíos para la administración tributaria, al dificultar sus acciones de control y hacerla más vulnerable a la evasión y el fraude tributario.

Internet no ha eliminado apenas las fronteras nacionales para la realización de los negocios, sino también la identidad de las empresas e individuos que los realizan. Además, la casi instantaneidad de las transacciones, así como el encadenamiento de éstas entre diferentes operadores, hacen muy difícil su fiscalización, especialmente si se toma en cuenta que esas transacciones y operadores pueden estar diseminados a través del mundo.

La ya comentada "desmaterialización de los productos" en las operaciones "on line", como la eliminación de intermediarios que faciliten el control y la recaudación de los impuestos en la fuente, suponen el riesgo de que las administraciones tributarias puedan verse confrontadas a una fuerte erosión de los ingresos tributarios sin contar con los medios para contrarrestarla.

La facilitación del acceso a los paraísos fiscales que propicia Internet, también crea mayores desafíos para las autoridades tributarias, que deberán enfrentar barreras que impiden el ejercicio de sus funciones de fiscalización, como lo son las leyes del secreto bancario y la reticencia general de los funcionarios de paraísos fiscales para proporcionar información, incluso no bancaria, por básica que ella sea. También se pueden señalar como otros desafíos a vencer por la administración tributaria la existencia de la facturación y registros electrónicos que dificultan auditorías y, especialmente, el efectivo electrónico y otros sistemas de pago por Internet que agravan los problemas actuales con la economía subterránea por el anonimato y la falta de transparencia de la operación.

Entre las posibles soluciones para los múltiples desafíos que Internet contrapone a las funciones de control de la administración tributarias, se pueden mencionar algunas iniciativas que incluyen nuevos requerimientos e intercambio de información y que las prácticas comerciales sean alentadas a que de forma clara y precisa se pueda conocer de un sitio Web, su localización física, su propietario legal, quienes lo utilizan

para comercializar sus productos y servicios y todo otro dato que facilite la identificación de los contribuyentes y de las jurisdicciones tributarias pertinentes. Esto último incrementará el conocimiento y confianza del consumidor y proporcionará el tipo de información tradicionalmente requerida por las autoridades tributarias.

En resumen, para resolver los desafíos que plantea el creciente comercio electrónico para las administraciones tributarias, se requiere una respuesta global que dé solución a temas clave como lo son el registro y los requerimientos de información, simplificados y consensuados, en combinación con un uso significativo pero adecuado de los sistemas electrónicos contables y de facturación.

Finalmente cabe señalar que aquellas soluciones se deben implantar no sólo a nivel nacional, sino también a nivel internacional para que sean verdaderamente eficaces. La superación de los desafíos derivados del comercio electrónico para la tributación, descansa primordialmente en la concepción y puesta en marcha de soluciones concretas, practicables y aceptadas por el conjunto de los países y actores involucrados.

(Secretaría Ejecutiva CIAT 2001 : 1041); (Nuñez Adriana 2001 : 219)

8) Tributación del comercio electrónico en el ámbito del Impuesto a las Ganancias

8.1) Aplicación actual de nuestra legislación en las distintas operaciones de comercio electrónico.

8.1.1) Consideraciones generales

En primer lugar, nuestra Ley del Impuesto a las Ganancias nº 20.628, adoptando el criterio de la fuente, el cual recordemos que, es aquel que propone la potestad tributaria sobre todo hecho acaecido en un determinado territorio sin tener en cuenta si el sujeto que la obtiene es ciudadano o residente del país. En su artículo 5 considera ganancias de fuente argentina a aquellas provenientes de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, como cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, con prescindencia de quien sea el sujeto que la realice.

Complementariamente, nuestra legislación adoptó con la reforma introducida por la Ley 24.073 (B.O. 13/4/1992) el criterio de renta mundial, conforme surge del Art. 1º LIG , el cual tiene en cuenta al sujeto del tributo, haciendo prevalecer nociones subjetivas como la residencia, el domicilio o la nacionalidad al momento de establecer la potestad tributaria. El artículo 8 prescribe que son de fuente argentina aquellas provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país. El artículo 12 determina asimismo, que son de fuente argentina los honorarios u otras remuneraciones originadas por el asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestados en el exterior.

Los países desarrollados, exportadores de capital, utilizan uniformemente el concepto de residencia o renta mundial. Así, muchas rentas resultan gravadas tanto por el país del domicilio del beneficiario como por el de la ubicación territorial de la fuente, lo que deriva en el fenómeno denominado doble imposición internacional.

Para mitigar dicho fenómeno, se ha logrado entre los distintos países la firma de diversos acuerdos internacionales, así como la institución de los denominados créditos por impuesto extranjero, concedidos unilateralmente por las legislaciones de los países que utilizan el sistema del domicilio o que, utilizando el sistema de la fuente,

gravan también a los residentes en el país por ciertas rentas que obtienen en el exterior.

Luego aparecen las presunciones, de las cuales nuestra ley hace uso, indicando en el artículo 13 que se presume, sin admitir prueba en contrario, que son ganancia de fuente argentina el 50% del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios por explotaciones en el país de películas cinematográficas extranjeras, cintas magnéticas de video y audio, gravadas en el extranjero, servicio de telex, telefacsímil o similares transmitidos desde el extranjero de proyección reproducción, transmisión o difusión de imágenes y sonidos. En el mismo sentido, el artículo 93 asume presunciones con distintas tasas retentivas para pagos por explotaciones en el país de marcas, patentes y otros conceptos comprendidos en la ley de transferencia de tecnología, inciso a) y de la misma manera establece retenciones en su inciso b), para explotación de derechos de autor, con determinadas condiciones .

(Petursi Ileana 2006 : 162)

8.1.2) Encuadre de operaciones de comercio electrónico más importantes en nuestra Ley.

a) Explotación de derechos de autor

Respecto a los intangibles, la Ley 11.723, dentro de sus lineamientos, regula los derechos de autor y hace expresa mención a la propiedad intelectual relacionada con la creación de programas de computación. En el marco normativo del impuesto, estos derechos se hallan regulados a través del artículo 20 inc. j) de la ley, el cual exime hasta la suma de \$ 10.000 por período fiscal, aquellas ganancias que provengan por la explotación de derechos de autor y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la Ley de propiedad intelectual.

Cabe destacar que existen requisitos para que la exención tenga vigencia:

i) el impuesto debe recaer en forma directa sobre los autores o sus derechohabientes;

ii) las obras deben ser debidamente inscriptas en el registro de derechos de autor, Dirección Nacional de Derechos de autor;

iii) los ingresos deben provenir de la ejecución, publicaciones, representaciones, venta, traducción o cualquier otra forma de reproducción de las obras;

iv) no derive de obras solicitadas por encargo o cuyo origen es una locación de obra o de servicios formalizada o no mediante contrato.

Por otra parte, corresponde destacar que la exención no es de aplicación para los beneficiarios del exterior, ya que cuando se abonen regalías por derechos de autor, a sujetos radicados en el exterior, los mismos se hallan alcanzados por el inciso b) del artículo 93 de LIG, considerándose la presunción de ganancia neta el 35% de las sumas abonadas, aplicándose una retención del 35% sobre ésta, es decir, una retención real del 12,25% sobre el monto total pagado, en tanto y en cuanto los sujetos sean personas físicas y posean la condición de ser los creadores originales de las obras.

Para el supuesto de tratarse de personas jurídicas, cuyos dependientes hubieran elaborado una obra de tipo artística, literaria o de carácter científico, en el marco de su vinculación en lo laboral, el organismo de Contralor fiscal expresó a través del dictamen 142/ 94 D.A.T., que se debe aplicar la presunción expresada en el inciso h) del artículo 93 de la ley: el noventa por ciento (90%) de las sumas pagadas. Sería asimilable a una locación de obra.

b) Licencia de uso

Es la figura donde se da derecho a utilizar los derechos de autor sin haber cedido su titularidad. Dentro de este ítem, se encuentra el software. El tratamiento que le da nuestra legislación es la de prestación de un servicio, por lo tanto, si la venta la realiza un residente a un extranjero, exportación de servicios, gravada por el impuesto. Si la realiza un no residente a un residente, por aplicación del artículo 12, se considera de fuente argentina, siendo beneficiario del exterior, debiendo retenerse en carácter de pago único y definitivo.

c) Transferencia de bienes intangibles

En lo atinente a la transferencia de bienes intangibles cuya propiedad industrial está regulada por la Ley 22.426 por la cual expresa que se entenderá por transferencia de tecnología la transferencia, cesión o licencia de tecnología o marcas por personas domiciliadas en el exterior, a favor de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas domiciliadas en el país, siempre que tales actos tengan efectos en la República Argentina.

Al respecto, la LIG, *en su* artículo 93 inciso a), expresa que tratándose de contratos que cumplimentan debidamente los requisitos de la Ley de Transferencia de Tecnología al momento de efectuarse los pagos se presumirá ganancia neta:

1. El 60% de los importes pagados por prestaciones derivadas de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría que no fueran obtenibles en el país a juicio de la autoridad competente en materia de transferencia de tecnología, siempre que estuviesen debidamente registrados y hubieran sido efectivamente prestados.

2. El 80% de los importes pagados por prestaciones derivadas en cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos no registrados ante el Instituto Nacional de Tecnología industrial.

d) Servicios técnicos

Es el uso del conocimiento de un tercero para llevar adelante un negocio, puede darse bajo la modalidad de asesoramiento o como complemento de la venta de un bien material o inmaterial. Atento a lo normado en el artículo 12, segundo párrafo, de LIG, se incluirán como de fuente argentina los honorarios u otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior, siempre y cuando dichos pagos no constituyan contraprestaciones por la transferencia de tecnología, los cuales se incluyen en el punto 1, del inciso a) del artículo 93 de la LIG que corresponden a los servicios prestados por consultoría o de ingeniería.

El tratamiento que le da nuestra legislación es la de prestación de un servicio.

e) Publicidad

Es el espacio que se da en Internet, a efectos publicitarios. A estos efectos podrían definirse como servicios o locación de servicios.

f) Productos digitalizados

Se trata de bienes que tienen la opción de bajarse electrónicamente a través de la red. Al día de hoy es muy subjetivo su tratamiento impositivo.

- Si el adquirente es una persona física y la prestación consiste en la transferencia de un producto digitalizado y este está destinado a un consumo personal, se halla en presencia de una prestación de servicios, y debe distinguirse:

a) operación efectuada con un prestador del exterior, transacción no alcanzada por el impuesto ya que constituye renta de fuente extranjera;

b) operación efectuada con un prestador residente en el país a un no residente, transacción alcanzada por el impuesto dado que atento a ser residente en el país tributa sobre las rentas obtenidas en la Argentina como en el exterior, renta mundial;

c) operaciones efectuadas con un prestador local, la misma se encuentra sujeta al gravamen, excepto que el prestador sea un sujeto exento o no alcanzado.

(*Petursi Ileana 2006 : 164*); (*Nieva Hugo 2006 : 200*)

8.2) Análisis de los problemas que presenta nuestra legislación al aplicarse a operaciones de comercio electrónico.

Ahora bien, veamos que sucede en la práctica. Explicaremos la problemática que trae aparejada para el impuesto a la renta vigente en nuestro país el e-commerce, desarrollándolo a manera de ejemplo:

Un consumidor de MP3 argentino, entro a una página Web de venta de música en este formato, y compro u\$s 10 por una membresía de un día. Puede pagarla mediante tarjeta de crédito, inter depósito electrónico o dinero electrónico. Para tener crédito en su cuenta de dinero electrónico, previamente debí haber depositado dinero en una red de pagos (Pago fácil, Ripsa, etc.). En este caso paga con tarjeta de crédito.

La empresa beneficiaria (MP3 Inc. situada en EEUU) sitió su página Web principal (www.MP3.com) en un Server de un país de baja o nula tributación (Bahamas), obteniendo un nic argentino (www.MP3argento.com.ar), a través del cual logra vender y publicitar su producto en nuestro territorio.

Al verificar los datos de validación de la tarjeta de crédito, el sistema me habilita un pass Word para acceder a bajar la música, se concreta la operación.

Hasta aquí, parecería que la empresa extranjera realizó una venta en nuestro país sin poseer una sucursal, un establecimiento estable, por lo tanto es asimilable a una exportación para nuestra Ley y es entonces ganancia de fuente extranjera (Art. 8 LIG). Deberá tributar en su país de origen, o a lo sumo en Bahamas, si pudo configurar un Establecimiento Estable, conforme los lineamientos de la OCDE.

Es decir, aquí no existe un vínculo jurisdiccional con nuestro país, no podemos vincular la sustancia gravable con nuestro Estado. Este es el principal problema que surge como consecuencia del comercio electrónico cross-border, definir el país que tiene jurisdicción sobre la renta generada por dicha transacción.

Ahora bien, ¿por qué no podemos “captar” dicho beneficio en Argentina?.

Recordemos que nuestra legislación ha adoptado los dos criterios de tributación que más se utilizan a nivel mundial, el de la residencia, por el cual los sujetos residentes en el país tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior; y el de la fuente, que se aplica a los no residentes, quienes deben tributar solamente por sus ganancias de fuente argentina.

Ello así, los residentes tributan sobre la totalidad de sus ganancias, ya sean obtenidas en el país o en el exterior. Los no residentes, en cambio, tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, de acuerdo a lo previsto en el Título V de la Ley, considerándose beneficiarios del exterior.

Ahora bien, la empresa MP3 Inc. del ejemplo no es residente y debería tributar por las ganancias de fuente argentina, ya que de acuerdo al Art. 5° LIG: "...son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen...de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios...sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones...". Asimismo, el Art. 9° del DR LIG, complementa el concepto de fuente, refiriéndose expresamente a "...las ganancias generadas por el desarrollo en el país de actividades civiles,..., comerciales...", o sea, las incluidas como ganancias típicas de la tercera categoría de rentas.

Sin embargo, y de acuerdo a lo establecido en el punto 2 del Art. 2° LIG, son ganancias: "...los beneficios...obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69...", y por el Art. 69 inc. b) entran "...Los establecimientos comerciales...o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior...". En nuestro caso, lamentablemente, MP3 Inc., no posee un establecimiento de estas características, por lo tanto, para nuestra Ley la renta obtenida de los diez dólares que abonó no sería ganancia gravada.

Tampoco lo sería desde la óptica del apartado 1° del Art. 2° LIG, cuando indica que son ganancias "...los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación...", atento es aplicable solo si se verifica dicha periodicidad y hoy no contamos con una estrategia de medición y control al efecto. Pero lo que sí sabemos es que los beneficiarios del exterior (arts. 91 y siguientes de la LIG) deben tributar conforme la teoría de la fuente y para ello necesitamos introducir alguna modificación a la LIG.

Por lo dicho, toda la ganancia que adquiera en nuestro país MP3 Inc., no está alcanzada por nuestro impuesto y no hay manera de captarla, con el actual régimen.

Esta problemática se ha planteado a nivel internacional por parte de los países importadores de capital, quienes estudian la posibilidad de encuadrar a los ISP, servers y Web sites dentro del concepto de establecimiento estable, ya que ven disminuida su recaudación por el fenómeno estudiado.

Al respecto, como hemos mencionado anteriormente, la OCDE, llegó a un consenso configurando al Server dentro concepto de establecimiento permanente en el marco del comercio electrónico, ya que es un equipo que necesariamente necesita una localización física y, al configurarse como lugar de negocios, constituye entonces sí un establecimiento permanente, siempre que esté ubicado en ese lugar por un lapso de tiempo.

Se entiende asimismo que los estados importadores de capitales (como el nuestro) ante la necesidad de mantener su recaudación, deberán analizar la posibilidad de ampliar el concepto de establecimiento permanente o empresa estable del extranjero, que llevaría a incluir a las páginas Web comerciales que apunten a sus jurisdicciones, conforme algún tipo de medición de periodicidad y habitualidad de las rentas generadas mediante e-commerce.

(Ballarino Gabriel 2008 : 9)

8.3) Propuesta para nuestro país y nuestra Administración Tributaria respecto del Impuesto a las Ganancias

Una alternativa viable para nuestro país, es la que describe en su ponencia Gabriel Ballarino, y sería poder encuadrar a los beneficiarios de estas páginas Web, dentro del concepto de beneficiarios del exterior (arts. 91 y siguientes LIG), presumiendo una renta determinada, debiendo retener dicho monto la entidad pagadora. Para ello se debería extender el concepto de fuente de nuestra LIG a las rentas obtenidas por los e-commerce no residentes, que realicen operaciones en nuestro país mediante sus páginas Web y por montos y periodicidad que la Administración reglamente. Esto es posible ya que en la última modificación que sufrió la LIG, el legislador en el Art. 13 introdujo como presunción absoluta, que el 50% de los importes pagados a los productores, intermediarios, etc. de películas extranjeras que se proyecten en salas de nuestro país, es de fuente argentina, y entonces tributan conforme el Título V, debiendo el pagador realizar la retención debida.

De este modo, no interesa el lugar del emplazamiento del Server, el IP de la página, si tiene o no Nic extranjero o argentino, porque todo ello puede ser cambiado o alterado fácilmente por la empresa beneficiaria. Si interesa detectar la transacción y de dónde proviene, en que página Web se originó, de qué firma o empresa del exterior y esto lo logramos siguiendo la ruta del dinero por el pago del servicio.

Es una posible solución, entre otras, ya que si las transacciones por e-commerce se perfeccionan mediante entidades pagadoras (tarjetas de crédito, entidades financieras, etc.) y ellas poseen todos los datos comerciales de sus clientes empresas, entonces serán la fuente de información (agentes de información) para determinar cuáles son las operaciones que deban ser gravadas y retener (agentes de retención) el porcentaje o alícuota que la Administración Tributaria le indique.

Es decir, y retomando el ejemplo de MP3 Inc., si se pagó los u\$s 10 con tarjeta de crédito y dicho dinero es girado luego por la entidad financiera a MP3 Inc, la entidad pagadora deberá informar primeramente a la AFIP acerca de este cliente empresa que desarrolla actividad de e-commerce en nuestro país y seguidamente retener como pago único (en el caso que se adopte el criterio de beneficiario del exterior) el porcentaje que establezca para tal fin la Administración Tributaria. No importa que MP3 Inc. haya emplazado su Server en Bahamas ni que sea una empresa norteamericana, lo que importa es que ha desarrollado actividad comercial electrónica en nuestro país, mediante una página Web destinada al efecto, y que así lo ha informado además la entidad pagadora.

Es de destacar que se deberán tener en cuenta los tratados bilaterales firmados por nuestro país para evitar la doble imposición, al efecto de calcular el porcentaje a retener, como así también seguir trabajando junto a los organismos internacionales a fin de coordinar estas propuestas.

Con estas propuestas también podremos prevenir la disminución del recurso en manos de aquellos “expertos cibernautas argentinos”, que emplazaron sitios en servers de Uruguay mediante sociedades off-shore, dirigiendo sus páginas Web comerciales a nuestro país, del cual obtienen la mayor parte de sus beneficios.

(Ballarino Gabriel 2008 : 12)

9) Tributación del comercio electrónico en el ámbito de Impuesto al valor agregado.

9.1) Aplicación actual de nuestra legislación en distintas operaciones de comercio electrónico

9.1.1) Consideraciones generales

En general y a nivel mundial prima el principio de país de destino o de consumo, que así fue receptado por nuestra legislación. Según el artículo 1 de la Ley 23.349 de IVA, se indican los criterios utilizables para delimitar el ámbito espacial de aplicación del gravamen. En el artículo 1, se gravan por un lado la venta de cosas muebles, situadas o colocadas en el país, y las importaciones de cosas muebles, en sus incisos a) y c). Mientras que el inciso b) grava los servicios realizados en el país y el d) grava los servicios realizados en el exterior cuya utilización o explotación se lleve a cabo en el país cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos impositivos y revistan la calidad de responsables inscriptos en el impuesto.

Por otro lado, grava los servicios mediante una enunciación no taxativa en el artículo 3, inciso e), punto 21, mientras que para encontrar una definición de servicios debemos remitirnos al decreto reglamentario n° 692, artículo 8, definiéndolo como todas las obligaciones de dar o hacer, por lo cual un sujeto se obliga a ejecutar a través del ejercicio de su actividad y mediante la retribución determinada, un trabajo o servicio que le permite recibir un beneficio.

Si encuadramos al comercio electrónico como un servicio, bajo la mira de la actual legislación, el caso más relevante es cuando el comprador es argentino y el vendedor del exterior: solo estará gravada la operación en caso de que el comprador argentino sea responsable inscripto y responsable frente al impuesto por otros hechos impositivos, dejando así, fuera del alcance, toda operación realizada con consumidores finales y sujetos exentos frente al impuesto, situación idéntica al comercio tradicional.

Se describe en forma esquemática lo antes descripto en relación al sujeto y su gravabilidad:

Tipo	Sujetos intervinientes		Gravado
	Prestador	Prestatario	
B2B	Nacional	Nacional	Si
	Extranjero	Nacional Resp. Insc	Si
	Extranjero	Nacional No Insc	No
B2C	Nacional	Nacional	Si
	Nacional	Extranjero	Tasa 0
	Extranjero	Nacional	No

Fuente: "Al alcance de un click: Nuevas bases para gravar el E-commerce"

Como podemos observar, tanto en el caso del comercio electrónico B2B como en el B2C, un determinado número de transacciones, de las realizadas por prestadores extranjeros, escapan a nuestra legislación. Ello por cuanto, si bien el Impuesto al Valor agregado, tiene su sustento jurídico en la capacidad contributiva exteriorizada por el consumidor al momento de realizar una compra o contratar un servicio, los sujetos pasivos del impuesto son en realidad, los comerciantes que los proveen. De allí que cuando estos últimos se encuentran fuera de nuestra jurisdicción la transacción no se encuentra gravada.

(Petursi Ileana 2006 : 166); (Nieva Hugo 2006 : 196)

9.1.2) Encuadre de las principales operaciones de comercio electrónico

a) Productos "on line"

Se trata de bienes que tienen la opción de bajarse electrónicamente a través de la red. Al día de hoy es muy subjetivo su tratamiento impositivo en cuanto a su tratamiento con la distinción de bien o servicio.

En el caso de transmisión de productos digitalizados, se deberá distinguir el destino dado al producto. Así en caso de uso, se estará ante una prestación de servicios y en el caso de que la transmisión esté destinada a permitir la reproducción del bien, existirá transferencia de derechos de autor, pudiendo estos ser acompañados o no de transferencia de marca.

Si se trata de una transferencia de información técnica, ejemplo transferencia de fórmulas, planos, etc, independientemente del destino dado al intangible, se estará ante una transferencia de tecnología, de modo que la operación no resulta alcanzada por el impuesto.

b) Licencia de uso

Es la figura donde se da derecho a utilizar los derechos de autor sin haber cedido su titularidad. Dentro de este ítem se encuentra el software. El tratamiento que le da nuestra legislación es la de prestación de un servicio; por lo tanto, si la venta la realiza un residente a un extranjero, es exportación de servicios y está exento por el impuesto. Si la venta la realiza un no residente a un residente, es importación de servicios y está gravado por el impuesto, con las condiciones citadas en el párrafo anterior.

c) Licencia de explotación

Es la figura donde se cede la titularidad de los derechos, configurándose lo que se denomina derechos de autor. En el impuesto bajo análisis, no es objeto del impuesto.

d) Asesoría técnica

Tiene el mismo tratamiento que el punto b).

e) Publicidad

Es el espacio que se da en Internet a efectos publicitarios. Al no existir un régimen especial, se trata como servicios y se adecua a lo ya planteado en el punto b).
(Petursi Ileana 2006 : 166); (Nieva Hugo 2006 : 192)

9.2) Análisis de los problemas que presenta nuestra legislación al aplicarse a operaciones de comercio electrónico

La problemática a la que nos enfrentamos respecto del e-commerce y el impuesto al consumo argentino es sin lugar a dudas el comercio directo, es decir de bienes y servicios intangibles, ya que respecto del comercio indirecto se asimila plenamente al comercio tradicional.

En este último caso, no es difícil identificar a las partes intervinientes, el momento de perfeccionamiento del hecho imponible y el lugar de destino del bien, ya que se utilizan formas de logística tradicional, por ello no existe mayor complejidad.

El primer problema real que el comercio electrónico directo trae aparejado, es la no materialización del bien o servicio prestado y por lo tanto la no gravabilidad de las transacciones bajo estudio. Es decir, no contamos con el elemento objetivo: la cosa mueble. Para nuestro Código Civil, el significado de cosa no es omnicompreensivo de todo lo que existe, ya que toda cosa (como el sol, la naturaleza, etc.) que no es susceptible de apropiación, no encuadran en el concepto jurídico de cosas. Así también, los objetos inmateriales o intangibles, si bien pertenecen al género de los bienes cuando son susceptibles de tener valor, no quedan comprendidos en la especie de cosas muebles. Entonces las ventas de MP3, servicios virtuales, e-books, entre otros, no estarían gravadas.

Además, no es tarea fácil, determinar en cada caso concreto frente a que tipo de transacción nos encontramos, si es venta, o si es prestación de servicios, y en su caso que bien o servicio ha prestado. Ello, por cuanto las definiciones de “venta de bienes” o de “prestaciones de servicios” han sido formuladas para un tipo de comercio donde ambos conceptos son fácilmente diferenciables y no para el comercio electrónico.

Un clásico ejemplo lo constituye la venta, a través de Internet de un libro digital. El titular de la explotación de derechos de autor transfiere un archivo a la PC del adquirente para su uso, sin ceder o licenciar la posibilidad de reproducir y comercializar un bien. Esta operación ¿cómo debería considerarse? ¿cómo una compra venta de un bien mueble o de un intangible? O por el contrario ¿ estamos ante una prestación de servicios?

La respuesta que se adopte al analizar esta operación originará un tratamiento diferente frente al impuesto. Por cuanto en nuestro caso, la comercialización de libros se encuentra exenta del IVA, mientras que no lo están las prestaciones de servicios en forma genérica.

A su vez, de acuerdo con la calificación de la operación en venta de bienes materiales, prestaciones de servicios o licencias de uso de bienes intangibles, se deriva un inconveniente accesorio originado por la distorsión que provoca la aplicación de distintas alícuotas entre uno y otro caso.

Analizando el aspecto subjetivo en el IVA, el art. 4º de la Ley del gravamen, indica que son sujetos pasivos del impuesto, los que hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, como así también los que presten servicios gravados, o sean locadores en el caso de las locaciones gravadas. Como se ve, tampoco podemos configurar la condición subjetiva con nuestra Ley actual.

Pero, además, si queremos retomar el ejemplo de la venta de realizada en nuestro país por MP3 Inc., encontraremos un vacío legal notable en nuestra legislación

de imposición al consumo. No hay modo alguno de recaudar el gravamen generado en cabeza de quienes no poseen residencia, domicilio, lugar de constitución o establecimiento permanente en el país y ejecuten dentro del mismo prestaciones alcanzadas por el impuesto.

Si bien desde el punto de vista técnico cualquier servicio prestado en el país o venta de cosa mueble en principio está sujeto a imposición, en la práctica, al no haberse organizado un régimen de retención o de sustitución tributaria, el impuesto deja de recaudarse.

(Ballarino Gabriel 2008 : 13); (Nieva Hugo 2006 :197)

9.3) Propuesta para nuestro país y nuestra Administración Tributaria respecto del IVA

Gabriel Ballarino, propone en su trabajo, como primera consideración tipificar a las ventas de los intangibles, dentro del objeto del IVA actual (modificación del art. 1º y 2º de la Ley).

Asimismo, aquellas prestaciones de servicios intangibles brindadas desde páginas web de no residentes, consumidas en nuestro país, también deberían incorporarse al art. 1º y 3º de la norma, atento debieran tributar, ajustándose a los principios internacionales vigentes, para evitar la doble imposición.

Siguiendo su propuesta respecto del Impuesto a las ganancias, la solución es incluir como agentes de retención e información a las entidades pagadoras, tarjetas de crédito, entidades financieras, que giren los importes a los beneficiarios del exterior.

Además, otras entidades que pueden brindar a nuestra Administración Tributaria información para captar dichos posibles contribuyentes, son el Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto, las Cámaras de Comercio Electrónico, las Empresas que provean servicios de hosting, las que se instituyan como servers, etc.

También en este punto es necesario que se instrumente acuerdos de información con aquellas Administraciones Tributarias del mundo que controlen una gran parte de contribuyentes que exporten servicios o productos intangibles, como el caso de EEUU y de la Unión Europea.

Por último, es necesario participar activamente de las actividades que con respecto a estos temas tributarios realicen los organismos internacionales como la

OCDE (aunque nuestro país no sea un país miembro), el CIAT, la OMC, etc, para no quedar fuera de las medidas que se tomen a nivel mundial.

(Ballarino Gabriel 2008 : 14)

10) Derechos aduaneros y comercio electrónico

Otra problemática es la referente a los derechos de importación que se debieran pagar por la introducción a nuestro territorio de los bienes y servicios aquí tratados. En principio, el e-commerce directo no es materia de control aduanero, ya que no se trata de mercaderías posicionadas arancelariamente.

10.1) Consideraciones generales en materia aduanera

De acuerdo con el Código Aduanero, en la definición originaria del artículo 10 de la Ley 22.415, se define como mercadería como todo objeto susceptible de ser importado o exportado, es decir, que alcanza a todos los objetos que son importados y exportados y están sujetos al control aduanero, o sea, que la introducción o extracción debe hacerse por los lugares autorizados y horarios habilitados para poder estar sujeto al control aduanero. También nos encontramos que la mercadería para ser considerada como tal según el Código Aduanero, debe ser un objeto ubicable en el nomenclador arancelario en función del artículo 11 del citado cuerpo normativo. A su vez, la mercadería, tanto al arribar al territorio como al salir, debe hacerlo a través de medios físicos que la transporten, estando sometidas a los regímenes jurídicos de depósito provisorio de importación y de exportación respectivamente.

Mediante la Ley 25063 se la adiciona un apartado al artículo 10 del Código Aduanero, estableciendo el apartado 2 del citado artículo que se tratarán “como si fuese mercadería” las locaciones y prestaciones de servicios, realizadas en el exterior, cuyo uso o explotación se lleve a cabo en el país y los derechos de autor y los de propiedad intelectual siempre y cuando sean introducidas al territorio aduanero en un soporte físico (casetes, CD, cintas) susceptible de ser clasificado arancelariamente en el nomenclador arancelario y mediante un transportador físico que la declare (personas, correo, transporte aéreo, acuático o terrestre). Por ejemplo, nuestra legislación prevé otorgar un tratamiento especial a los programas de aplicación (software de computadoras) que ingresen al territorio aduanero nacional bajo la PA NCM (Posición arancelaria /Nomenclatura Común del MERCOSUR) 8524, que es la correspondiente a los soportes físicos que actúen como medios portadores del software, para lo cual se debe tributar derechos de importación solo sobre el valor del soporte sustentándole reconocerle valor cultural y educativo que los mismos revisten.

10.2) Problemática que presenta el esquema actual aduanero respecto del comercio electrónico

Como vemos, los servicios contemplados en el artículo 10 del C.A., pero que ingresan y egresan del territorio aduanero por medios electrónicos (Internet por ejemplo) escapan al control aduanero y a la tributación en seda aduanera, toda vez que no existe el paso físico por los controles aduaneros del medio físico que los contiene.

Para poder llevar adelante el control aduanero mediante el esquema actual, existe la dificultad generada como consecuencia de la desmaterialización que se produce al desaparecer el elemento físico que le da sustento a la clasificación arancelaria de la mercadería en cuestión. El citado esquema actual aduanero se ciñe a controlar la circulación física de las mercaderías que son introducidas o extraídas del territorio aduanero por medios físicos y sobre las mercaderías que en realidad son los objetos que sirven de soporte de los bienes intangibles.

El Profesor- Licenciado Jorge A. Campos expone:

“Este enfoque de contralor actual no solo provoca un tratamiento tributario inequitativo (es decir la gravabilidad o la exclusión de una misma mercadería en función de si está sujeta o no al control aduanero por su continente y medio de ingreso o egreso) sino que también impide el adecuado ejercicio del contralor aduanero sobre el tráfico de las mercaderías y su correspondiente régimen de prohibiciones tanto económicas como no económicas, tanto más todavía para aquellas transgresiones que afectan los regímenes de prohibición absoluta de mercaderías”¹⁴

10.3) Posible solución

De esta forma, primero debieran modificarse los artículos 10 y 11 del Código Aduanero, no sin antes atender cuál es la postura mundial al respecto.

En el año 2002 en oportunidad de debatirse en el seno de la Comisión Aduanera del Gabinete fiscal de la Jefatura de Gabinete de Ministros la reforma del Código Aduanero, la representación del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ante la citada comisión, fijaron su posición al respecto recomendando la elaboración de un proyecto de reforma del artículo 10 del Código Aduanero en el sentido de que el concepto de mercadería debe contener a los

¹⁴ Jorge A. Campos, **La importación y exportación de mercaderías que escapan al control aduanero y la inequidad tributaria resultante**, 2009.

servicios susceptibles de ser digitalizables, fundamentándose (entre otras consideraciones) y en coincidencia con el Ministerio de Hacienda y Finanzas de España, que este tipo de transacciones deben gravarse teniendo en cuenta que la posible existencia de un mismo bien, corporal y digitalizado, deben soportar el mismo gravamen, evitando así la inequidad tributaria al respecto.

(Campos Jorge 2009 : 2-6); (Roldan Silvina 2006 : 213)

11) Convenio Multilateral

En el año 2002, la Comisión Arbitral mediante la resolución general 83/2002 (BO: 26/3/2002) interpretó el alcance del comercio electrónico en el ámbito de aplicación del convenio multilateral.

La ley de convenio multilateral establece en el último párrafo de su artículo 1 que se encuentran comprendidas en las disposiciones del convenio aquellas actividades que efectúe el contribuyente, utilizando cualquier medio para formalizarlas y describe a la correspondencia, el telégrafo, el teletipo, el teléfono y finaliza con un "etcétera" que implica otros medios similares o análogos. Al respecto, la resolución general 83/2002 interpretó que las transacciones efectuadas por medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella se hallan encuadradas en el último párrafo del artículo 1 del convenio multilateral del 18/8/1977. Asimismo, en su artículo 2, plantea considerar que a los efectos de la atribución de ingresos prevista en la ley, se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella.

Señala Otero¹⁵, que con carácter obligatorio para todas las jurisdicciones se ha determinado que el ejercicio del comercio por medios electrónicos se debe considerar como actividad extraterritorial del oferente de los productos y/o servicios. Es decir, que este tipo de operaciones deben ser asimiladas a operaciones con ausentes.

Señala el mismo autor, que se introduce así una sutil variante al principio de sustento territorial que caracterizaba las operaciones entre ausentes, ya no son los gastos del oferente en cierta jurisdicción los que generan sustento territorial, sino que es la erogación del adquirente la que lo otorga.

(Petursi Ileana 2006 : 168);(Roldan Silvina 2006 : 221)

¹⁵ Otero Alejandro. **La cuestión del comercio electrónico en el convenio multilateral.** Errepar nº 279, Junio 2003, pág 523

12) Análisis de la propuesta argentina del “Impuesto al Click” o “Click Tax”

Si bien, oportunamente hicimos una breve descripción acerca de esta propuesta nueva de imposición para nuestro país, veamos ahora más en detalle como podría ser configurado este impuesto presentado por Gonzalo Nieva¹⁶:

a) Naturaleza jurídica del tributo

Este impuesto sería asimilable al actual Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, establecido por la Ley 25.063. En ese sentido, consistiría básicamente en el impuesto sobre la renta potencial empresaria.

b) Fundamentos

Siguiendo la lógica de la exposición de motivos de la Ley 25.063, es de tener en cuenta que el activo afectado a la actividad empresaria requiere, para el desarrollo en condiciones de competitividad, la generación de una rentabilidad que contribuya como mínimo a su sostenimiento.

De allí, que es sentado considerar que aquel empresario que invierte en una actividad comercial desarrollada a través de un sitio web y la mantiene en el tiempo, es porque lógicamente le reporta alguna ganancia.

c) Hecho imponible

El hecho imponible estaría dado por la realización de toda actividad con ánimo de lucro que, estando gravada en su versión tradicional, no fuera alcanzada por los impuestos actuales al ser realizada en el ámbito informático. En cuanto al elemento espacial se podría establecer el actual criterio sustentado en el IVA; o sea entender comprendidas todas aquellas que sean utilizadas o aprovechadas en el ámbito nacional.

Por otra parte, el autor propone que sería conveniente establecer una presunción general, por la cual se establezca que cualquier actividad

¹⁶ Hugo Gonzalo Nieva. **Al alcance de un click**, ob. cit., p. 235

realizada a través de la web, que requieran el pago de sus visitantes por sus productos o servicios, o que ofreciéndolos de forma gratuita posean en sus páginas publicidad de terceras personas, se considerará realizada con ánimo de lucro, y en consecuencia comprendida en el impuesto.

Se podría mencionar a modo enunciativo, las actividades más comunes que se consideren imponibles, por ejemplo la comercialización de programas, juegos y temas musicales para computadora y los celulares, libros digitales, salas de chat, consultoría, etc.

d) Base imponible

El citado autor establece que la base imponible estaría dada por la cantidad de visitantes únicos que reciba el sitio, en un determinado período de tiempo (el cual podría ser mes calendario).

e) Tasa imponible

Debería ser estimada en base a criterios políticos y económicos. Desde lo político se puede analizar dos márgenes: uno máximo, dado por la necesidad de no desalentar la inversión privada en el ámbito informativo; y uno mínimo dado por la exigencia de justicia de extender las cargas públicas a las nuevas empresas digitales en forma proporcional a sus ganancias.

Desde lo económico se debería analizar la monetización de tráfico, según la cual se puede estimar la proporción entre page views o unique visitors y los ingresos de los distintos tipos de actividad en Internet.

Sobre la base de estos criterios, el autor propone la posibilidad de aplicar distintas tasas, imponiendo mayores a aquellas actividades para las cuales cada click implique un mayor beneficio probable y viceversa.

f) Sujeto pasivo

Como opción, se plantea establecer como sujeto pasivo del impuesto a los titulares de dominio de sitios web que realicen las actividades gravadas en el ámbito nacional.

Sin embargo, llevado a la práctica, esto sería bastante difícil, por cuanto no se puede saber a ciencia cierta si quien figura como titular del dominio, es el verdadero propietario, o una tercera persona, o incluso un sujeto fantasma; por cuanto las entidades que llevan el registro de esos dominios (entidades NIC- Network Information Center- en Argentina NIC Argentina, bajo la órbita

del Ministerio de Relaciones Exteriores) no exigen ningún tipo de identidad de los solicitantes, es más para obtener la titularidad, tanto en nuestro país como en el extranjero, no es necesario otro trámite que llenar un formulario vía Internet.

Se podría pensar en dar mayor formalidad a ese proceso.

Según el autor, resultaría más efectivo, establecer como sujeto pasivo del impuesto a los sitios web. Alternativa que es considerada como vimos por la ALADI.

Sobre esta base, se podrían determinar las siguientes categorías de sujetos pasivos según el autor:

-Residentes: los sitios web registrados en la jurisdicción nacional (dominios .ar), los cuales tributarían por los clicks provenientes de usuarios argentinos y extranjeros (criterio de renta mundial);

-Extranjeros: los sitios registrados en otras jurisdicciones (dominios .es, ch, etc.) los cuales tributarían por sus clicks provenientes de usuarios nacionales (criterio de la fuente).

El autor formula dos problemas que pueden presentarse al establecer estos criterios: 1) quedarían fuera del concepto de residentes aquellos sitios de capital nacional que hayan escogido registrar su dominio en otra jurisdicción (los cuales no son pocos); y el segundo, todos aquellos que luego de la aplicación del impuesto como este busquen evadirlo registrando su dominio en otra jurisdicción.

Para sortear este inconveniente, el autor sugiere el uso de los sistemas de Tracker, ya que entre los datos que proporcionan, figuran el lugar de procedencia de los visitantes, es decir, se sabe a ciencia cierta de donde provienen la mayoría de los clientes de un sitio web.

Así, sería posible establecer una presunción legal, por la cual se consideren sitios argentinos, aquellos cuyo mayor porcentaje de visitas provenga de usuarios argentinos y en consecuencia establecer como obligación legal para los mismos, el registrar su dominio en nuestro país, so pena de restringir el acceso a su sitio en toda la jurisdicción nacional.

g) Método de liquidación y recaudación

Para liquidar este impuesto, formula Nieva, se deberían utilizar los sistemas de Tracker antes mencionados, ya sea encomendando dicha tarea a alguna delegación técnica de la AFIP, o contratando servicios de terceros.

En cuanto a la recaudación, en el caso de los sitios residentes, la forma más directa sería establecer como sujeto de percepción a la entidad que administra los dominios NIC Argentina, facultándola a aplicar la suspensión temporaria o incluso la clausura del dominio, en el caso de falta de pago.

Respecto de los sitios extranjeros, el autor propone que la percepción del impuesto podría realizarse de dos maneras:

- I. a través de la celebración de tratados internacionales que faculten a alguna organización tal como el ICANN (Entidad que lleva a cargo, a nivel internacional, el control de los dominios de Internet) a percibir y redistribuir los impuestos en base a algún sistema de clearing.
- II. De forma unilateral, estableciendo la obligación legal de registro frente al impuesto en nuestra jurisdicción para todos aquellos sitios extranjeros que comercien con ciudadanos de nuestro país (alternativa tomada por la Unión Europea).

h) Métodos de control impositivo

Por último el autor sostiene que para lograr un efectivo control de las actividades comerciales en el mundo virtual, sería mucho más eficiente hacer uso de la tecnología actualmente utilizada por los portales de búsqueda. Esta tecnología consiste en programas informáticos, denominados “robots” o “crawlers”, que navegan automáticamente la web visitando miles de sitios al azar o conforme a algún criterio establecido, y recopilan la más diversa información de sus páginas. Sobre la base de esa tecnología podrían diseñarse “sabuesos virtuales”, que monitorearan la web en busca de sitios argentinos que realicen alguna de las actividades gravadas.

(Nieva Hugo 2006 : 235- 241)

Conclusión

A lo largo de este trabajo hemos analizado de manera sucinta, la problemática que presenta nuestra legislación tributaria diseñada para operaciones comerciales tradicionales al momento de aplicarlas a operaciones de comercio electrónico.

Respondiendo a nuestra hipótesis planteada, actualmente nuestra legislación impositiva no constituye un marco legal acorde para gravar *todas* las operaciones de comercio electrónico. El comercio electrónico indirecto, no presenta problemas de gravabilidad ya que es asimilable a las operaciones comerciales tradicionales, en cambio, como ha sido analizado en este trabajo, no sucede lo mismo con el e-commerce directo. Esto conduce no solo a la disminución en la recaudación fiscal sino también una competencia desleal respecto del comercio tradicional atentando contra los principios básicos de la tributación tales como la neutralidad y la equidad.

Hemos indicado en este trabajo posibles soluciones que van desde la creación de un nuevo tributo, el Click Tax y el Bit Tax, hasta la eliminación de gravabilidad sobre las operaciones de comercio electrónico. Sin embargo, ninguna de estos extremos parece satisfactorio. A nivel mundial predomina el criterio de no generar otros impuestos que los que, con carácter general, rigen en las transacciones convencionales que tienen lugar sin el empleo de Internet. Como hemos explicado, esta aplicación presenta obstáculos en el ámbito del comercio electrónico. Ejemplo de ello, es el concepto de establecimiento permanente en el Impuesto a las Ganancias en nuestra legislación impositiva. Este actualmente, no responde a la dinámica del negocio y según hemos comentado, debería redefinirse en pos captar recursos tributarios que presentemente se pierden. Otro ejemplo, en nuestra legislación impositiva es el Impuesto al Valor Agregado, cuyos elementos objetivo y subjetivo debieran replantearse y de este modo gravar el comercio electrónico directo.

Asimismo, el e-commerce directo escapa al control aduanero ya que no constituye mercadería posicionada arancelariamente. También aquí nuestra legislación requiere una modificación.

Internacionalmente existen intereses contrapuestos entre los países exportadores e importadores de tecnología. Tal vez sea necesario que los

estados exportadores de e-commerce hagan concesiones que permitan compartir la base imponible del cibercomercio con los países que la importan para evitar la doble imposición. Es por ello que es indispensable el consenso internacional y la unificación de criterios.

El tema es de reciente aparición y en constante evolución. En nuestro país, nos hallamos en un período de transición, en el cual surgen planteos pero aún no existen soluciones legislativas jurídicas, que regulen específicamente la contratación electrónica, ni impositivas concretas.

Los cambios que plantea el mundo globalizado exigen modificaciones en la política tributaria. El desafío para nuestra Administración Tributaria será contribuir a la conformación de un entorno propicio para el desarrollo del comercio electrónico como actividad económica y simultáneamente identificar y aplicar mecanismos de control, información y recaudación que permitan preservar efectivamente los recursos fiscales de Estado.

Es preciso centrar los esfuerzos en el desafío que impone el comercio electrónico, formando equipos interdisciplinarios de distintos sectores de interés, como ser empresarios, usuarios, Consejos de Profesionales, organizaciones internacionales que junto a nuestra Administración Tributaria armen estrategias destinadas a enfrentar los riesgos que acarrea el comercio electrónico de manera no perder potenciales recursos tributarios.

Glosario

Banner: es un formato publicitario en Internet. Esta forma de publicidad online consiste en incluir una pieza publicitaria dentro de una página web. Prácticamente en la totalidad de los casos, su objetivo es atraer tráfico hacia el sitio web del anunciante que paga por su inclusión.

Bit: es una señal electrónica que puede estar encendida (1) o apagada (0). Es la unidad más pequeña de información que utiliza un ordenador. Son necesarios 8 bits para crear un byte.

Dominio de Internet: es una red de identificación asociada a un grupo de dispositivos o equipos conectados a la red internet.

Formatos: es la estructura usada para grabar datos en un archivo. Ejemplos: XML, ZIP, MP3, PDF, etc.

IP: un protocolo usado para la comunicación de datos a través de una red. La dirección de IP es el número que identifica a cada dispositivo dentro de una red con protocolo IP.

ISP: Un proveedor de servicios de Internet (o ISP, por la sigla en inglés de Internet Service Provider) es una empresa que brinda conexión a Internet a sus clientes. Un ISP conecta a sus usuarios a internet a través de diferentes tecnologías como DSL, Cablemódem, GSM, Dial-up, Wifi, entre otros. Muchos ISP también ofrecen servicios relacionados con Internet, como el correo electrónico, alojamiento web, registro de dominios, etc.

Nic: Network Information Center o Centro de Información sobre la Red, es un grupo de personas, una entidad o una institución encargada de asignar dominios de Internet bajo su dominio de red sean genéricos o de países, a personas naturales o empresas. Básicamente existe un NIC por cada país en el mundo y ese NIC es el responsable por todos los dominios con terminación correspondiente a dicho país.

Password: Una contraseña o clave (en inglés password) es una forma de autenticación que utiliza información secreta para controlar el acceso hacia algún recurso.

Server: es una computadora que, formando parte de una red, provee servicios a otras computadoras denominadas clientes. Un servidor web almacena documentos HTML, imágenes, archivos de texto, escrituras, y demás material Web compuesto por datos (conocidos colectivamente como contenido), y distribuye este contenido a clientes que la piden en la red.

Spam: Se llama spam, correo basura o sms basura a los mensajes no solicitados, no deseados o de remitente desconocido, habitualmente de tipo publicitario, enviados en grandes cantidades (incluso masivas) que perjudican de alguna o varias maneras al receptor.

Bibliografía General

ASPIS ANALIA, PETURSI ILEANA, HUGO NIEVA; **Comercio electrónico**; Buenos Aires; Errepar; 2006.

BALLARINO GABRIEL, **E commerce, Problemática tributaria y aduanera. Algunas soluciones para nuestra administración tributaria**. 2008.

CAMPOS JORGE; **La importación y exportación de mercaderías que escapan al control aduanero y la inequidad tributaria resultante**, 2009.

CHEBEL VICTOR, **Comercio electrónico, implicancias impositivas y aduaneras**; en: Revista del Instituto AFIP, 2006, Pág. 129.

GARCIA VIZCAINO CATALINA, **Derecho tributario. Teoría general de la tributación**; Buenos Aires; Editorial Depalma; 1999.

GLAIZE ANTOINE, **La neutralidad y la equidad tributaria en el comercio electrónico**; en Boletín AFIP nº 38, 2000, Pág. 1391.

NUÑEZ ADRIANA, **Comercio electrónico. Aspectos impositivos, contables y tecnológicos**; Buenos Aires; La ley, 2001.

ROLDAN SILVINA, **Tributación en el comercio electrónico**; Buenos Aires, Editorial Buyatti 2006

SECRETARIA EJECUTIVA CIAT, **La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación. El principio de la capacidad contributiva a la luz de la digitalización y la globalización económica y financiera**; en: Boletín AFIP nº 48, 2001, Pág. 1035.

OWENS JEFFREY, **El comercio electrónico y la tributación**; en: Boletín AFIP nº 30, 2000, Pág. 1.

Agradecimientos

Siendo este trabajo la culminación de una etapa y el comienzo de otra, quisiera agradecer especialmente a todas las personas que me han acompañado incondicionalmente con mucha paciencia y me siguen acompañando en este proceso de crecimiento profesional y personal: mi papá, mi mamá y mi hermana, mi amor Fabián, mis amigas Susana, Noelia, Florencia y demás familiares y amigos. A todos ellos, que hacen que la vida sea más sencilla mi dedicatoria.

ANEXO

En el presente anexo, se presentan tres notas periodísticas las cuales hacen referencia a la actualidad del tema a nivel nacional e internacional:

La primera nota, publicada el 10 de Mayo de 2010 en el Cronista Comercial en su versión virtual, anuncia controles por parte de la AFIP respecto de la operaciones de comercio electrónico y en la cual se destaca el gran crecimiento de este sistema de ventas en nuestro país.

La segunda nota, publicada el 26 de Marzo de 2010 en el diario virtual Infobaeprofesional, sección Contadores, se anuncia para el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires un nuevo régimen de retenciones que recaerá sobre los vendedores de los sitios de subastas on-line.

Por último, se presenta una nota de Infobaeprofesional, sección Contadores publicada el 10 de Febrero de 2010, en la cual queda expuesto el perjuicio fiscal y la pérdida de recaudación sufrida por España como consecuencia del lugar en donde se halla situado el servidor de Google.

(Ver archivo adjunto)